

الضَّرَائِعُ عَلَى الدَّخْلِ

في النظام الضريبي المصري

(وفقاً للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل
بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣)

دكتور
عز الدين إبراهيم
كلية الحقوق - جامعة عين شمس

دكتور
عبد الله الصغري
كلية الحقوق - جامعة عين شمس

١٩٩٠ / ١٩٩١

الناشر
دار الثقافة الجامعية
جامعة عين شمس



الضَّرِيبُ عَلَى الدَّخْلِ

في النظام الضريبي المصري

(وفقاً للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل
بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣)

دكتور
عز الدين إبراهيم
كلية الحقوق - جامعة عين شمس

دكتور
عبد الله الصغدي
كلية الحقوق - جامعة عين شمس

١٩٩٠ / ١٩٩١

الناشر
دار الثقافة الجامعية
جامعة عين شمس

مقدمة

(أهمية الضرائب ، ذاتية القانون الضريبي
التطور التاريخي للنظام الضريبي المصري ،
خطبة الدراسة)

أولا : أهمية الضرائب :

يمثل المفهوم الحديث للتنمية في أنها ليست عملية نمو اقتصادي تجري في فراغ ، بل هي عملية مجتمعية شاملة تعني زيادة الإنتاج والارتفاع بمستوى الخدمات واتساع مجالها وكذلك أنماط السلوك الاجتماعي والقيم السائدة والأوضاع السياسية الداخلية والخارجية التي لها أثرها الهام في تحديد مستوى أولويات التنمية (١) . ان التنمية تعني التأليف بين التسييرات الفكرية والاجتماعية للسكان بهدف جعلهم قادرين على زمامة ناتجهم الحقيقي الكلي (٢) »

- ان كل سياسة للتنمية تفرض على الاقتصادى وعلى المخطط ، وكذلك على المتخذين للقرارات مشكلة تمويل هذه التنمية ، والتمويل يعنى - كما يقول الاقتصادى "أ. جاناجى" - : تقديم الوسائل المناسبة للحكومة والتي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها المخططة (٣) .

(١) راجع في ذلك : "استراتيجية التنمية في مصر" ، أبحاث ومناقشات المؤتمر العلمى السنوى الثانى للاقتصاديين المصريين ، القاهرة (٢٤ - ٢٦ مارس ١٩٧٧) الهيئة المصرية العامة للكتاب ، ١٩٧٨ ، ص ١١ .

(٢) راجع : F. PERROUX ; L'Economie du XX^{ème} Siècle, P.U.F., Paris, 1961, p.155.

(٣) E. GANNAGE ; "Financement du développement". P.U.F., Paris, 1969, p. 7.

- وفي الدول النامية بصفة عامة^٥، وفي مصر على وجه الخصوص، فإن الضرائب تعد من أهم الوسائل اللازمة لتمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويرجع ذلك الى أسباب كثيرة نذكر منها : ضعف معدلات الادخار الاختياري بالصعوبات التي تعترض عمل تعبئته وتشجيعه، وكذلك فإن التمويل بالعجز يؤدي الى مزيد من التضخم وارتفاع الأسعار، كما أن الاعتماد على القروض الخارجية له مخاطره المعروفة . وفي الماضي، كان دور الضرائب قاصراً على تغطية النفقات العامة، أي على الأغراض المالية، دون أن يكون لها آثار - بصورة مباشرة - في المجالين الاقتصادي والاجتماعي . . . ومع تطور الدور الاقتصادي للدولة من ناحية وتطور الفكر الاقتصادي والعالي، من ناحية أخرى، فإن تطورا مماثلاً قد حدث في الدور الذي يمكن للضرائب أن تؤديه . فمن الناحية الاقتصادية : أصبحت الضرائب أداة هامة تستخدم في تشجيع وتوجيه الاستثمارات الخاصة، وفي جذب رؤوس الأموال من الأسواق العالمية وفي محاربة التقلبات الاقتصادية والتي تمثل بصفة أساسية في التضخم أو الانكماش . . . ومن الناحية الاجتماعية، أضحت الضرائب أداة هامة من أدوات تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال إعادة توزيع الثروات والدخول في المجتمع بما يحقق التقارب بين الطبقات الاجتماعية ويخفف العبء عن ذوي الدخل المحدود .

وسوف نخصص الباب الأول من المؤلف الحالي لايضاح هذه الأهمية بشئ من التفصيل .

ثانياً : ذاتية القانون الضريبي :

- القانون الضريبي هو مجموعة الأحكام المتعلقة بالاقطاع الضريبي، وتطبق هذه الأحكام على أشخاص وأموال سبق الاعتراف بوجودها، ولها تنظيماتها في الفروع الأخرى للقانون على نحو يمكن معه القول بأن لكل فرع من هذه الفروع ذاتيته الخاصة أي أصوله وقواعده التي يمكن أن تنظم وضع قانوني

معين على خلاف ما تقضى به الفروع الأخرى للقانون (١). وبعد القانون الضريبي جزءاً من التشريع المالي للدولة ، ومن ثم فأنه ينتمى الى قسم القانون العام الذى تظهر فيه الدولة بصفته ممثلة للجماعة ، وتتبع فيه باحتيازات السلطة العامة . وفي داخل نطاق القانون العام " ظل القانون الضريبي - بصفته منظماً لحقوق الخزانة وامتيازاتها - الى عهد قريب جزءاً من القانون الادارى ، ولكنه صار فى السنوات الأخيرة - مستقل شيئاً فشيئاً عن ذلك القانون ، حتى أصبح استقلاله عنه أمراً مسلماً به لدى الفقه والقضاء ، كما أصبح يكون فرعاً من فروع القانون العام لذاته (٢) .

٣- وعلى الرغم من ذاتية القانون الضريبي - كقرع من فروع القانون العام - فانه لا يمكن إغفال الصلة بينه وبين هذه الفروع . فالقانون الدستورى يتضمن قاعدة مشروعية الضرائب ويحدد قواعد الاختصاص بانشاء الضرائب والرسوم . والقانون الادارى ينظم الهيئات المحلية وحققاً فى فرض بعض الضرائب والرسوم ، والقضاء الادارى واختصاصه بنظر بعض المنازعات الضريبية .

كما أنه لا يمكن إغفال الصلة بين القانون الضريبي والقانون الخاص ، فكثيراً ما يحيل الأول الى الأخير . وحتى فى حالة سكوت القانون الضريبي وعدم وجود الحل المناسب فى أصوله ، فانه يمكن اللجوء الى قواعد القانون الخاص بما يلائم

(١) راجع :

L.TROTABAS, J.M.COTTERET; " Droit Fiscal",
Dalloz, 1980, p. 11 - 12.

(٢) راجع : د . محمد طه بدوى ، د . محمد حمدي النشار :
"أصول التشريع الضريبي" ، دار المعارف ، القاهرة ،

روح القانون الضريبي والغرض منه (١).

- وجدير بالذكر في هذا المجال ، أن نشير إلى أن العقولة المنشهورة بأن قوانين الضرائب يجب أن تفسر تفسيراً ضيقاً ، وأن الشك في معناها يفسر لصالح الممول ، أصبحت محدودة ، وحل محلها الروح العملية لاجتهاد القاضي فسي التفسير ، فحيث يوجد غموض ، فإن القاضي لا يتردد في البحث عن روح النص وقصد المشرع بالالتجاء إلى الأعمال التحضيرية وغير ذلك من العناصر الخارجة عن النص ، ومن ثم فهو يتعدى التفسير الحرفي إلى تفسير ضيق أو واسع وأحياناً - وعلى سبيل الاستثناء - إلى القياس بهدف تطبيق الضريبة تطبيقاً فردياً محدداً (٢).

ثالثاً : التطور التاريخي لنظام الضرائب في مصر :

يقصد بالنظام الضريبي " مجموعة التشريعات والسياسات والأجهزة التي تخطط وتدير وتنفذ عمليات تعبئة أو جباية الاقطاعات العالية التي يؤد بها الأشخاص الطبيعيون والمعنويون للدولة بصورة جدية ونهائية ودون مقابل خاص ومباشر" (٣).

(١) من ذلك ما جرى عليه القضاء العصري من وجوب تطبيق قواعد العرافات بوصفها الأحكام العامة فيما يختص بالأجرامات التي لا يتضمنها القانون الضريبي .
- انظر مثلاً : د. يونس أحمد البطريق : " النظم العالية " ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، الاسكندرية ، ١٩٨٧ ، ص ٢٢٤ - ٢٢٩ .

(٢) انظر : G.TIXIER; G.GEST; " Droit Fiscal, L.G.D.J., Paris, 1981, p. 12 - 14.

(٣) راجع : د. أحمد الشرقاوي " السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر خلال السبعينات " - معهد التخطيط القومي ، مذكرة خارجية رقم ١٢٩٨ ، القاهرة ، يونية ١٩٨١ ص ٧.

وتشير دراسات التطور التاريخي للنظام الضريبي المصري الى تأثير هذا النظام في المتغيرات الاقتصادية والمالية والسياسية والاجتماعية ، وكذلك الى تأثير هذا النظام بهذه المتغيرات ... ويمكن أن نشير بإيجاز الى هذا التطور فيما يلي :

✱ - عرفت مصر الضرائب عند أقدم العصور (١) . فبحسب أن جذور النظام الضريبي المعاصر ، ترجع الى عهد محمد علي الذي قام بفرض عدة أنواع من الضرائب أهمها الرسوم الجمركية والضرائب على الدخل الناتج عن الملكية العقارية (الأراضي والمباني) ، كذلك ضريبة الرؤوس أو الفردة وضريبة الخيول وضريبة الطح . . وقد اتسمت هذه الضرائب بصعوبة تحديدها السند التشريعي التي تسقند اليه ✱

✱ - في أواخر عهد الخديوي اسماعيل ازدادت الأحوال المالية سوءاً ، وتم تأليف لجنة عليا للتحقيق ، كان معظم أعضائها من الأجانب . ولخصت اللجنة في تقريرها أهم عيوب النظام الضريبي حينذاك ، فذكرت في هذا الصدد أن السلطة المختصة

(١) لمزيد من التفصيل في هذا المجال ، راجع مثلاً :

- G. ARDANT; "Histoire de l'impôt", Tome 1, Ed. Payard, Paris, 1971, p. 29 - 76.
- N. TOMICHE; "l'Egypte Moderne", P.U.F., 1976, p. 18, 35, 36, 44, 45 et p. 56 - 60.
- J. GAUDEMET; "Finances et fiscalité dans les sociétés antiques", dans: "Etudes de finances publiques, Ed. Economica, Paris, 1984, p. 18 - 27.

وكذلك د . زين العابدين ناصر : "النظم الضريبية المصرية"

دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٩ ، ص ٧ - ١٨ .

- د . حسين خلاف : "الوجيز في تشريع الضرائب المصرية" ،

الطبعة الثانية ، مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، ١٩٥٥ =

يسن أحكام الضرائب لم تكن مدونة أو معلومة ، ولم تكن هذه الأحكام تنشر بانتظام في الجرائد أو النشرات الرسمية حتى يمكن للممولين معرفتها . وكانت جباية الضرائب تتم في أوقسات غير ملائمة ، كما كانت الإدارة تتعسف مع الوطنيين في جباية الضرائب ، بينما كانت تتساهل في ذلك - طوعاً أو جبراً - مع رعايا الدول الأجنبية . وتقدمت اللجنة المذكورة إلى الحكومة بعدة مقترحات لعلاج هذه العيوب والمساوىء .

٣ - ابتداءً من سنة ١٨٨٠ ، أخذت الحكومة المصرية في إلغاء الضرائب الكيدية أو التعسفية أو التافهة الحصيلية كما تقرر وجوب الحصول على موافقة الهيئات النيابية على تشريعات الضرائب ، وأعادت الحكومة المصرية تنظيم ضريبة العباني سنة ١٨٨٤ وكذلك تعدل ضريبة الأطيان خلال الفترة من سنة ١٨٨٠ إلى سنة ١٩٠٧ ، كما استردت حريتها في وضع التعريفة الجمركية سنة ١٩٣٠ .

٤ - بقي النظام الضريبي سيئاً - رغم هذه الإصلاحات - بسبب الامتيازات الأجنبية التي كانت تقيد حرية مصر في فرض الضرائب وفي سن التشريعات بصفة عامة . وقد ميزت هذه الامتيازات بين الأجانب والوطنيين في المعاملة المالية ، حيث تمتع الأجانب بالاعفاء من الضرائب المباشرة دون الوطنيين ، وقد كان ذلك مخالفاً صارخاً لمبادئ عمومية ووحدة الضريبة . وبصفة عامة ، عجزت الضرائب - في ذلك الوقت - عن مواجهة الزيادة المطردة في النفقات العامة .

= ص ٢ - ١٣٠

- النظام الضريبي المصري : " دراسة منشورة في العدد الأول من النشرة الاقتصادية الصادرة عن البنك الأهلي المصري - مجلد ٣٧ - ١٩٨٤ ، ص ١١ -

٥ - استمر ذلك ، حتى ألغيت الامتيازات الأجنبية بمقتضى معاهدة مونتروسنة ١٩٣٧ ، وكان الالغاء تاماً ومن جميع الوجوه ، وتكونت لجان لصياغة التشريعات الضريبية وتقدمت الى الحكومة بثلاثة مشروعات قوانين ، يخص أولها الضرائب على الايرادات المنقولة ، وثانيها يتعلق بضريبة الدمغة بينما يخص المشروع الثالث رسم الأيلولة على التركات ، وانتهى الأمر فيها باصدار القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض الضرائب على الايرادات المنقولة ، والقانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض رسم الدمغة ، أما رسم الأيلولة على التركات فقد تأخر صدور قانونه حتى سنة ١٩٤٤ ، كذلك فرضت ضريبة عامة على الايراد بمقتضى القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ . وقد اتسمت التشريعات الضريبية في أوائل مدورها بسيطرة الهدف المالى عليها ، وعدم امتداد نطاقها الى كثير من الدخول والثروات .

٦ - في أوائل الخمسينات ، صدرت تعديلات متتالية فى قوانين الضرائب ، كان هدفها يتمثل فى تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية الى جانب الغرض المالى ، فقد استحدثت ضريبة تصاعدية على التركات ، ورفعت أسعار الضريبة العامة على الدخل لتصل الى ٨٠ ٪ على تلك الشريحة التى تزيد عن ٥٠ ألف جنيه سنوياً . كما صدرت عدة قوانين مستهدفة من القطاع الخاص والشركات الأجنبية العاملة فى مصر بعض الاعفاءات تشجيعاً لها على الاستثمار فى مصر . ومع بدايات الستينات وصدور قانون التأمين فى عام ١٩٦١ ، اتسمت التشريعات الضريبية بمحاولة تحقيق الأهداف الاجتماعية ، حيث بدأ الدور الاقتصادى للقطاع العام فى التزايد مقابل تقلص دور القطاع الخاص ، وفى تلك الفترة ، عدلت شرائح الضريبة العامة على الايراد وضيق نطاقها ، كما عدلت نسبة شرائح الضريبة على التركات ، على أن دور الضرائب فى تحقيق العدالة الاجتماعية تضائل الى حد كبير ، حيث لم يكن هناك مجال كبير لأن تقوم الضرائب ، وخاصة الضرائب المباشرة ، بهذا الدور

فى مصر ، لأن القوانين الاشتراكية تكفلت بالمهمة الأساسية فى
هذا الشأن (١) .

٧٧- وخلال السبعينات ، وطى وجه التوحيد قبل
انتهاء النصف الأول منها (عام ١٩٧٤) ، اتبعت مصر سياسة
اقتصادية جديدة تعطلت أساسا فى تشجيع الاستثمارات العربية
والأجنبية والعمل على تجميع موارد للدولة وتشجيع المدخولات
والقطاع الخاص (سياسة الانفتاح الاقتصادى) ، وكان ضروريا
أن يساير التشريع الضريبى ما طرأ على المجتمع من تطورات
اقتصادية واجتماعية وسياسية ، فصدر قانون استثمار المال العربى
والأجنبى والمناطق الحرة رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والذى عدل
بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ (٢) مقررا بعض الاعفاءات الضريبية
لأرباح المشروعات لعدد قد تصل الى ثمان سنوات . كما صدر
التشريع الضريبى الجديد رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ والذى أطلق عليه
" قانون العدالة الضريبية " حيث حاول اخضاع بعض الدخول
للضريبة ، وان عجزت تعديلاته عن التعرض للنظام الضريبى فى
مجموعه ، وأقصى ما أحدثه فى ذلك الوقت أنه غير معالم أقبيل
أجزاء الكيان الضريبى القائم ، بقيت بقية الأجزاء ، بل والجزء
المعدل تنتظر اصلاحا أكمل وأعم (٣)

٨ - وأخيرا ، وفى مجال الضرائب على الدخل ، وتحقيقا
لتطبيق مبادئ العدالة الاجتماعية عن طريق الاعفاءات التى يتمتع

(١) راجع : " نظام الضرائب - الحاضر والمستقبل " - المجالس
القومية المتخصصة ، القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ٤٩ وما بعدها .

(٢) والذى حل محله فيما بعد القانون الجديد رقم ٢٣٠ لسنة
١٩٨٩ .

(٣) راجع : د . عادل حشيش ، " التشريع الضريبى المصرى " ،
مؤسسة الثقافة الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٤ .

بها ذوى الدخل المحدود ، والأخذ بمبدأ التصاعد فى أسعار هذه الضرائب ، وتشجيعا للاستثمار فى المجالات الانتاجية ، وقضاء على التهرب الضريبى عن طريق تعديل النظم الضريبية الخاصة بتقديم الأقرارات وأماك الدفاتر ، وتنظيم العلاقة بين مصلحة الضرائب والممولين حفاظا على حقوقهم معا ، والغاء لبعض الضرائب والرسوم التى فرضت فى ظروف الحرب والدفاع ، صدر القانون رقم ١٥٢ لسنة ١٩٨١ لتنظيم الضرائب على الدخل ، وألغيت بموجبه أحكام القانون السابق رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ (فىما عدا بعض المواد) (١) ، كما ألغى بموجبه كل حكم يخالف أحكامه . وأضحى هذا القانون هو المطبق الآن مع بعض التعديلات التى أدخلت عليه أخيرا بمقتضى القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ (٢) .

رابعا : خطة الدراسة :

- فى الوقت الحاضر ، يتمثل النظام الضريبى المصرى فى قسمين رئيسيين :

الأول : يضم مجموعة الضرائب المباشرة والتى تتمثل فى الضرائب على الدخل من ناحية والضرائب على رأس المال والثروة والاثراء من ناحية أخرى .

(١) المواد (٢٥ ، ٢٦ / ١ ، ٢٩ ، ٣٠ ، ٣١) .

(٢) صدر هذا القانون الأخير لتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٥٢ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل وذلك بزيادة بعض شرائح هذه الضرائب ، وكذلك لتعديس الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ليصل سعرها الى ٤٠ ٪ (لما يزيد على ١٣٥ ألف جنيه للنشاط التجارى ، والى ٣٢ ٪ لما يزيد على ٥٤ ألف جنيه للنشاط الصناعى والتصديرى .

أما القسم الثاني فإنه يشمل مجموعة الضرائب غير المباشرة والتي تتمثل أساسا في الضرائب الجمركية (١) والدغة والطلاهي ومعص الاتاوات ، وكذلك ضرائب الاستهلاك . . . وفي عبارة موجزة ، فإن مجموعة ضرائب القسم الأول تعرض على الدخل بمناسبة الحصول عليه ، أما مجموعة ضرائب القسم الثاني ، فإنها تفرض على هذا الدخل ولكن بمناسبة انفاقه أو تداولسه .

- وسوف يكون تركيزنا في هذا المؤلف ، على أهم أنواع ضرائب القسم الأول (الضرائب المباشرة) والتي تتمثل في مجموعة الضرائب على الدخل . . . وفي داخل هذه المجموعة ، يمكن أن نميز بين نوعين من الضرائب ، أولهما ، يشمل الضرائب على الإيرادات العقارية (الأطيان والماني والأراضي الفضاء) والتي تنظم أحكامها قوانين مستقلة ، وثانيهما ، يضم مجموعة الضرائب على الإيرادات المنقولة للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين ، والتي ينظم أحكامها ، كما سبق أن ذكرنا حالا ، القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بق رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ . .

- ونظرا للدور الهام الذي يمكن للضرائب بقسميهما أن تؤثر من خلاله على عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، فإننا سنخصص الباب الأول لايضاح هذا الدور ، أما الأبواب التالية فإننا سنخصصها لدراسة الأحكام المتعلقة بالضرائب على الدخل على نحو ما ذكرنا ، وسيكون الباب الأخير لايضاح مدى مساهمة هذه الضرائب في تمويل الانفاق العام بهصر .

وعلى ذلك ، فإن موضوعات الدراسة ستكونون كما يلي :

-
- (١) تعتبر هذه الضرائب أهم أنواع الضرائب غير المباشرة ، وقد بلغت نسبة حصيلتها نحو ٥٢ ٪ عام (١٩٨١ / ٨٠) من جملة الضرائب غير المباشرة .

- الباب الأول : الدور الاقتصادي والاجتماعي للضرائب .
- الباب الثاني : الضرائب على الإيرادات العقارية .
- الباب الثالث : الضريبة على إيرادات القيم المنقولة .
- الباب الرابع : الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .
- الباب الخامس : الضريبة على المعربات والأجور وما فسى حكمها .
- الباب السادس : الضريبة على أرباح المهن الحسرة .
- الباب السابع : الضريبة العامة على الدخل .
- الباب الثامن : الضريبة على أرباح شركات الأموال .

المسألة الأولى

الدور الاقتصادي والاجتماعي للضرائب

تتمثل في تحقيق أقصى زيادة ممكنة في معدل الادخار الكلي
والتالي زيادة معدلات الاستثمار (١) . . ان فحص أو استقصاء
النظام الضريبي لشعب أو بلد ما ، انما يعنى دخولا في حياته
وحكما على مدى حيويته وفهما لتقدمه أو تخلفه (٢) .

ومادامت التنمية تعنى في النهاية ارتفاعا في مستوى
المعيشة ومزيذا من الرفاهية من خلال التغييرات الاقتصادية
والاجتماعية ، فاننا سنحاول في الباب الحالى أن نوضح بشئ
من التفصيل ذلك الدور الذى يمكن أن تلعبه الضرائب - من
الناحية الاقتصادية والاجتماعية - في غمار عطية التنمية (٣) .

وينقسم هذا الباب الى فصلين :

الأول : فى الدور الاقتصادى للضرائب .

الثانى : فى الدور الاجتماعى للضرائب .

(١) راجع : R.J.CHELLIAH, " Fiscal Policy in Under developped countries, with special reference to India, London, Atlen, 1960, p. 44.

(٢) E.GANNAGE, "La reforme des impots directs au Liban et en Syrie", Ed.Sirey, Paris, 1947, p. 248.

(٣) لمزيد من التفصيل ، راجع مؤلفنا " الضرائب والتنمية ، دراسة لدور الضرائب على الدخل فى تمويل الانفاق العام بمصر " ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٠ ،

الفصل الأول

المدور الاقتصادي للضرائب

- في إطار سياسة شاملة لتحقيق الأهداف الاقتصادية المنشودة ، يمكن للضرائب - المباشرة وغير المباشرة - أن تستخدم في تحقيق هذه الأهداف من خلال اتباع الأساليب السعرية المناسبة للضرائب ، والاعفاءات الضريبية ، والتكاليف التي يسمج بخصمها من وعاء الضريبة . كما تكفل هذه الأساليب باستخدام بعض حصيلة الضرائب في دعم وتشجيع الأنشطة الاقتصادية بالاعانات ، والعلاوات وحوافز الدعم وما شابهها .

- والواقع أن الضرائب - باعتبارها اقتطاعاً جبرياً من دخول الأفراد عند الحصول عليها أو عند انفاقها - فإن آثارها الاقتصادية تتوقف على أمرين : أولهما : واقعة الاقتطاع الضريبي من ثروة الأفراد ، وثانيهما : واقعة انفاق حصيلة هذا الاقتطاع . .

وفي هذا المجال ، نجد منهجين أحدهما يوسع من نطاق الآثار الاقتصادية للضرائب ، حيث يجعلها شاملة للآثار المترتبة على واقعة الاقتطاع وتلك التي تترتب على انفاق حصيلتها (الانفاق العام) ، بينما يذهب المنهج الثاني إلى التضييق من هذه الآثار وقصرها على تلك التي تترتب على واقعة الاقتطاع الضريبي من ثروة الأفراد (العبء الضريبي) (١) .

(١) أخذت المدرسة الإيطالية بالمنهج الأول تحت تأثير "أنتونيودي ماركو" ، بينما أخذ بالمنهج الثاني الجانب الأكبر من الفكر العالي : "ادجورث ، بيجو ، ماسجريف" .

راجع : د . رفعت المحجوب : "العالية العامة" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ٣٤٤ وما بعدها .

وينتمي أغلب الكتاب الى المنهج الثانى لما يؤيده من حجج كثيرة منها : أن حصيلة الضرائب قد لا تخصص فى ذات السنة التى جمعت فيها لتغطية الانفاق العام ، بسبل لتكوين احتياطي للميزانية ، كما أن تغطية الانفاق العام قد تتم عن طريق مصادر أخرى كالقروض أو الاصدار النقدي الخ وكذلك فان العلاقة القائمة بين الضريبة والانفاق العام تدخل فى نظرية المالية العامة لا فى نظرية الضريبة . وعلى ذلك فان ايضاح الآثار الاقتصادية للضرائب يقتضى أن تدرس مستقلة عن دراسة انفاق العام .

- وعلى مستوى الاقتصاد القومى فى مجموعه ، تمثل الضرائب عبئا بمقدار ما يخصص من حصيلتها لتسوية عمليات دفع الديون والتعويضات والاعانات ، كما أنها وصرف النظر عن كيفية استخدام حصيلتها ، تؤدى الى التأثير على مختلف الكميات الكلية (الاستهلاك ، الادخار ، الانتاج ، الاستثمار) وذلك من خلال ما يسمى فى التعبير الشائع " بانتشار عبء الضريبة فى الاقتصاد القومى " .

وعلى مستوى التوازن الجزئى ، والذى يتعلق بأثار العبء الضريبى الفردى (أى العبء الذى يتحمله كل مسئول أو كل مجموعة من الممولين على حده) (١) نجد أن الضرائب بسبب قد تؤدى الى أن يعمل الخاضعين لها على مقاومتها اما عن طريق التهرب منها أو من خلال تجنب اجراء الواقعة المنشئة لها .

(١) لمزيد من التفصيل حول موضوع العبء الضريبى وقياسه ، راجع مثلا : د . محمد أحمد الرزاز " قياس العبء الضريبى فى مصر " - دراسة منشورة فى مجلة القانون والاقتصاد ، جامعة القاهرة - كلية الحقوق ، العددان الأول والثانى ، مارس - يونية ١٩٧٩ ، ص ٢٧١ وما بعدها (مطبعة جامعة القاهرة ، ١٩٨١) .

كما أن الممول القانوني ، قد ينجح من خلال قوى السوق ، فسي
نقل عبء الضريبة الى شخص آخر يقوم بدفعها ليصبح لها ممسولا
فعليا أو نهائيا (ظاهرة راجعية الضريبة أو استقرار عبئها) ..
ويؤدي نقل عبء الضريبة الى تغييرات في أثمان السلع وعوامل
الانتاج وبالتالي يتأثر حجم الاستهلاك والادخار الخ .

هذه الآثار المختلفة ، يمكن اجمالها بنشوء من
التفصيل في المباحث الآتية :

- المبحث الأول : أثر الضرائب في الاستهلاك والادخار .
- المبحث الثاني : أثر الضرائب في الانتاج .
- المبحث الثالث : أثر الضرائب في التبادل الخارجي .
- المبحث الرابع : دور الضرائب في تحقيق الاستقرار الاقتصادي
الداخلي .

.....

المبحث الأول

أثر الضرائب في الاستهلاك والادخار

- في الدول النامية ، يعتبر انخفاض معدل تكوين رأس
العمل من أهم العقبات في طريق التنمية . ويرجع ذلك الى انخفاض
الدخل الذي يترتب عليه انخفاض معدلات الادخار والاستثمار .
ويرتبط ذلك بارتفاع الميل الحدي للاستهلاك وانخفاض الميل
الحدي للادخار الاختياري . ومن هنا تأتي أهمية الضرائب
كأداة للادخار الاجباري ، حيث يمكنها أن تقوم بنفس
دور الادخار الاختياري في الحد من الانفاق الاستهلاكي
لتوفير الموارد الحقيقية للتراكم الرأسمالي بدون تضخم .

- ولا يعني ذلك أن يحل الادخار الاجباري محل

الادخار الاختياري ، بل أن يكون الأول مكملاً للثاني حتى يترفع معدل الادخار القومي . وحتى يتحقق هذا الهدف يتعين أن يكون أداء الضريبة على حساب الانفاق الاستهلاكي وليس الادخار الاختياري ، إذا بقي كل شيء آخر على ما هو عليه (١) . وتمارس الضرائب أثرها على كل من الاستهلاك والادخار من خلال تأثيرها على دخول الأفراد من ناحية وعلى أثمان السلع والخدمات من ناحية أخرى وكقاعدة عامة تؤدي الضرائب المباشرة الى انخفاض الدخل النقدي ، كما تؤدي الضرائب غير المباشرة الى رفع أثمان المنتجات (٢) .

أ - ويمكن القول بصفة عامة بأن فرض ضريبة مباشرة ينتج عنه ما يسمى بأثر الدخل Income effect نتيجة انخفاض دخل الفرد الجارى بمقدار الضريبة المستقطعة . ومن ثم يعمل هذا الأثر على انقاص كل من الاستهلاك والادخار عند مستوى هذا الدخل . ويدفع هذا الأثر بالفرد الى تخفيض كل من استهلاكه الجارى وادخاره طالما ظل تقيده ثابتاً لأهمية هذين المتغيرين . إلا أن أثراً تعويضياً قد ينتج عن الاستقطاع الضريبي ، حيث يتغل هذا الأثر في دفع الفرد الى العمل على زيادة دخله عن المستوى الذى كان يحققه قبل فرض الضريبة وذلك للاحتفاظ بمستوى دخله قبل الاقطاع وفي حالة عدم وجود هذا الأثر التعويضى - وكان الانفاق

(١) راجع : د . على عباس عياد " الضريبة والادخار الشخصى فى الدول النامية " ، دراسة منشورة فى مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية ، تصدرها كلية الحقوق - جامعة الاسكندرية ، العدد الأول والثانى ، السنة ١٨ - ١٩٧٦ ، مطبعة جامعة الاسكندرية ، ١٩٨٢ ، ص ٦ وما بعدها .

(٢) راجع : رفعت الفحجوب ، الفرع السابق ، ص ٣٩٧ .

الاستهلاكى يتميز في علاقته بالادخار بانعدام المرونة نسبيا ، فان فرض الضريبة - أو رفع سعرها - قد يؤدي الى انخفاض الادخار أو انعدامه ، بل انه قد يؤدي - بدافع احتفاظ الفرد بمستوى استهلاك معين - الى الاتجاه نحو اسالة بعض عناصر ذاته المالية أو الى الاقتراض (أى أن الادخار يصبح سلبيا) (١) .

وعلى أساس هذه النتيجة الأخيرة ، أشار " نيركسن " (٢) الى أن الاعتراض - الأكثر خصوصية - على تطبيق الادخار الاجبارى بواسطة الضرائب يتمثل في أن هذا التطبيق سيؤدي الى انخفاض مدخرات الأفراد ، بل انه يؤدي أحيانا الى تحويلها الى مدخرات سلبية . ويضيف قائلاً : " من أجل ايجاد حافز على الادخار ، فان الضرائب يجب أن يكون فرضها على الانفاق أكثر من فرضها على دخول الأفراد " .

ويمكن القول أن التكامل بين الادخار الاجبارى والاختيارى يمكن أن يتحقق اذا ما سعت السياسة الضريبية الى تحقيق العلاقة بين المقدرة التكاليفية للمولين وقدرتهم على الادخار . ان ذلك يقتضى أن يترك الاقتطاع الضريبى جزءاً مناسباً من دخل المولين لادخاره (٣) .

(١) راجع : د . سمير محمد عبدالعزیز " الادخار الشخصى والسياسة الضريبية ، دراسة تطبيقية في نظريتي الاقتصاد الكلى والعالية العامة " ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٨٣ ، ص ١٥٩ . . . وانظر أيضا :

- M.H.BROCHIER; " Finances publiques et redistribution des revenus", Revue Economique, 19 Mai, 1950, p. 121.

(٢) انظر مؤلفه الشهير : R.NURKSE; "Les problemes de la formation du capital dans les pays sous-developpés", Trad. Française, ed. Cujus, Paris, 1968, p. 143 - 144.

(٣) راجع : R.BASTA; "La capacité contributive nationale et la vapacité contributire individuelle..." Thèse, Paris, 1986, p. 388.

ان زيادة الضرائب على الدخل سواء من حيث نوعها أو ارتفاع أسعارها ، تؤدي بصفة عامة ، الى انخفاض الادخار بنسبة أكبر من نسبة انخفاض الاستهلاك . ومعنى ذلك أن الادخار أكثر مرونة من الاستهلاك بالنسبة لتغيرات الدخل . ويمثل السبب في أن دوافع أو أسباب الادخار لا تكتسب قوة حقيقية الا بعد أن يحقق الفرد مستوى معيناً من الاستهلاك . فالحاجة الى الادخار ترتبط بالمستقبل غير الطموس ، بينما الحاجة الى الاستهلاك - على العكس - تكون دائماً حاضرة وضرورية .

ب - وفيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة ، فإنها تمارس تأثيرها على الاستهلاك والادخار من خلال تأثيرها على أثمان السلع والخدمات ، حيث يؤدي ارتفاع الأسعار بقيمة هذه الضرائب الى خفض دخول المستهلكين وبالتالي ينخفض استهلاكهم العيني (على أساس افتراض ثبات المبلغ النقدي المخصص للاستهلاك) ، وهو ما يعني أن هذه الضرائب تؤدي الى تكوين ادخار عيني اجباري لصالح الدولة (١) ، لكن ليس معنى تقليل الضريبة للمبالغ المخصصة للاستهلاك أن يقل طلب الممولين على السلع المختلفة بنفس النسبة ، بل ان ذلك يتم بنسب مختلفة ، ذلك أن مرونة طلب السلع المختلفة ليست واحدة ، ويلاحظ هنا أنه بالنسبة لذوي الدخل المرتفع والذين تعودوا على اشباع حاجاتهم عن مستوى معين من الانفاق الاستهلاكي ، يكون تأثير الضريبة على ادخارهم بانقاصه أقوى من تأثيرها على خفض انفاقهم الاستهلاكي . والنسبة لذوي الدخل المحدودة أو الفقراء (ذوي الادخار الضعيف أو المعدوم) ، فان تأثير الضريبة على استهلاكهم بانقاصه (٢) يكون أقوى من تأثيرها على ادخارهم . كما أن الضرائب

(١) د . رفعت المحجوب ، المرجع السابق ، ص ٣٩٨ .

(٢) وعلى وجه الخصوص اذا كان محل هذا الاستهلاك سلعة أو خدمات يتصف طلبهم عليها بالمرونة النسبية =

غير المباشرة ، وهو تخفض حجم المبيعات ، كنتيجة لارتفاع أسعار هذه الأخيرة بقيمة الضرائب ، تؤدي عادة الى تخفيض الأرباح ، وبالتالي الى تخفيض مدخرات أرباب الأعمال .

- وإذا كان أثر التقليد (الرضا في المحاكاة) بصفة عامة ، وزيادة استهلاك السلع الكمالية (أو الترفيهية) عند الأغنياء بصفة خاصة ، من السمات المميزة للدول النامية ، فإن فعالية الضرائب على الاستهلاك في تحقيق العدالة من ناحية ، وفي تحرير جزء من دخول الفقراء يمكن أن يدخل من ناحية أخرى ، تتمثل في فرض هذه الضرائب على السلع الكمالية بنسبة أكبر من فرضها على السلع الضرورية والتي تتميز بطلب محدود ودخل عليها بضعف العرونة (في مصر ، وفي عام ١٩٧٧ مثلا ، بلغت حصيلة الضرائب المفروضة على السلع الضرورية التي لا غنى عنها لأصحاب الدخل المحدود أكثر من نصف حصيلة الضرائب على الانتاج والاستهلاك) (١) .

= راجع : د . عبد الحكيم الرفاعي ، د . حسين خلاف ، " مبادئ النظرية العامة للضريبة " مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، ١٩٥٣ ، ص ٢٢٨ .

(١) راجع د . شريف رمسيس ، " نحو اصلاح نظام الضرائب على الانتاج والاستهلاك في جمهورية مصر العربية " مجلة العلوم القانونية والاقتصادية ، كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد الأول والثاني ، السنة ١٩ ، يناير - يوليو ١٩٧٧ ، ص ١٠ - ١١ .

المبحث الثاني

أشهر الضرائب في الانتاج

إذا كانت المشكلة الاقتصادية العامة في الدول النامية تكمن كما يرى "نيركس" في كيفية توجيه الجزء الأكبر من الزيادة في الدخل الحقيقي نحو الادخار ، والتخفيض قدر الامكان من الجزء الموجه نحو الزيادة الحالية في الاستهلاك (١) ، فاننا نجد "كوزنيتس" يبرز جانباً هاماً من جوانب هذه المشكلة يتمثل في تقييد التعبئة والاستخدام المنتج للادخار القومي في هذه الدول (٢) .

- وقد رأينا حالا كيف يمكن للضرائب أن تؤثر على الاستهلاك والإدخار ، فان تأثيرها يمتد كذلك في الانتاج من خلال ما تحدثه من تأثير في معدلات الاستثمار (أي في الاستخدام المنتج للادخار القومي) . وفي عبارة أخرى يمكن القول أن الضرائب كما تؤثر في عرض الادخار ، فانها تؤثر كذلك في طلبه من قبل المنتجين للاستثمار وهنا يبرز دور الضرائب كأداة ديناميكية للنمو الاقتصادي (٣) .

- وتتأثر توقعات المشروعات لما ستكون عليه الكفاءة الحدية لرأس المال تأثراً بالغاً بهيكل مجموعة الضرائب التي تصيب

(١) - R.NURKSE; "les problemes...", op. cit., p. 144.

(٢) - S.KUZNETS; "Six Lectures on economic growth", lecture IV, 1958, p. 63, Cité par: A.PEPELASIS, L.MEARS, I. ADELMAN; "Economic development: Aralysis and cases studies", U.S.A., 1961, p. 99.

(٣) راجع : E.GANNAGE; "Financement...", op. cit., p. 119.

معدل عائداتها المستقبلية من الاستثمار سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، وكذلك بما تتوقعه من تغير في هذا الهيكل . فالضرائب المفروضة على أرباح المشروعات تمن بصفة مباشرة معدل العائد المتوقع من الاستثمار الى نفقته . ويؤدي توقع المشروعات زيادة سعر هذه الضرائب الى تخفيض نفقاتها الاستثمارية ، في حين يؤدي توقعها لانخفاض هذا السعر الى توسعها في تلك النفقات . كما تؤثر الضرائب المفروضة على دخول الأفراد في هذا الاتفاق بطريقة غير مباشرة ، حيث يؤدي زيادة سعر هذه الضرائب الى نقص القوة الشرائية لدى الأفراد وبالتالي نقص في طلبهم على منتجات المشروعات مما يؤدي في النهاية الى انقاص مقدار الإيرادات السنوية المتوقعة من الاستثمار ، ومن ثم تعيل المشروعات الى خفض انفاقها الاستثماري . والعكس يحدث في حالة توقع تخفيض سعر هذه الضرائب (١) .

- ويمكن للضرائب أن تؤثر في انتقال عوامل الانتاج بين المهن والصناعات والأمكنة المختلفة . فقد تفرض الضريبة على مهنة أو صناعة معينة ، فتجبر رؤوس الأموال ، كما يهجر العمل ، تلك المهنة أو الصناعة الى غيرها من المهن أو الصناعات التي لم تفرض عليها الضريبة المذكورة . كذلك فان فرض الضريبة قد يكون في منطقة أو في دولة معينة دون سواها ، فيكون ذلك سببا في انتقال المشروعات من تلك المنطقة أو الدولة الى غيرها من المناطق أو الدول (٢) .

(١) راجع : د . أحمد جنيح : " النظرية الاقتصادية - التحليل الاقتصادي الكلي " ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، الطبعة الرابعة ، ١٩٨٧ ، ص ٢٥٤ .

(٢) وقد تحول دون هذا الانتقال عوائق كثيرة ، كما لا يخلو هذا التنقل من مخاطر متعددة . . راجع : د . حسن خلافي ، د . عبد الحكيم الرفاعي ، المرجع السابق ، ص ٢٣ وما بعدها .

- ولا يقتصر دور الضرائب على التأثير في جذب رؤوس الأموال المحلية للاستثمار من أجل زيادة الانتاج بل انها يمكن أن تستخدم - من خلال تقرير الاعفاءات الضريبية ففى جذب رؤوس الأموال الأجنبية للاستثمار فى الداخل . . وتبدو أهمية هذا الدور أكثر وضوحا فى الدول النامية التى تتميز بانخفاض معدلات الادخار والاستثمار . وفى مصر (١) ، ومنذ أوائل الخمسينات وحتى الآن ، نجد قوانين الاستثمار (ق رقم ١٥٦ لسنة ١٩٥٣ ، ق رقم ٦٥ لسنة ١٩٧١ (٢) ، ق رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والمعدل بق ٣٢ لسنة ١٩٧٧ ، وأخيرا القانون الجديد رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩) قد منحت رأس المال العربى والأجنبى مزايا واعفاءات ضريبية متعددة أملا فى جذبها للمساهمة فى زيادة الانتاج المحلى ورفع معدلات النمو الاقتصادى .

- وإذا كانت الضرائب غير المباشرة ، وعلى وجه الخصوص الضرائب الجمركية يمكن أن تستخدم لحماية الصناعات الوطنية الناشئة من المنافسة الأجنبية ، فان زيادة الضرائب على دخول العمال وعلى سلع الاستهلاك الضرورية مع ما يترتب عليه من آثار تتمثل فى انخفاض قدرتهم الإنتاجية ، فانه يؤدى أيضا - ونتيجة للموازنة بين المنفعة الحدية للعمل والألم الحدى لسه ، الى انخفاض الميل للعمل ، وهو ما يتضح خصوصا فى مجال المهن الحرة وساعات العمل الإضافية . . وعلى أساس ذلك المنطق يتجه المشرع العالى الى اعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة من الضرائب ، كما يتجه الى اعفاء سلع الاستهلاك الضرورية ففى بعض الحالات .

(١) بلغ معدل الادخار فى مصر ٧٩٪ من الناتج المحلى عام ١٩٨٧/٨٦ ، راجع : د . عبدالله الصعيدى ، الادخار والنمو الاقتصادى . . . دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٩ ص ١٦٤ وما بعدها .

(٢) راجع دراسة تفصيلية لهذا القانون فى : د . ابراهيم شحاته ، معاملة الاستثمارات الأجنبية فى مصر ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٢ ص ٤٠ وما بعدها .

المبحث الثالث

دور الضرائب في التبادل الخارجي

- على المستوى الدولي ، يمكن للضرائب أن تلعب دورا هاما في تحقيق التكامل الاقتصادي بين الدول ، وذلك من خلال التنسيق بين النظم الضريبية المختلفة (١) وعقد الاتفاقيات التي تستهدف مكافحة التهرب الضريبي ومواجهة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي .

- وتشكل التجارة الخارجية أهميتها البالغة في الاقتصاد القومي للدول النامية ، وتحدث الأرباح وتغيراتها والتي تنتج عن هذه التجارة آثارها العميقة على الدخل القومي . ولما كانت الصادرات والواردات هي العناصر الرئيسية في هذه التجارة ، فانها تؤثر على مستوى المعيشة من ناحيتين : فالصادرات يمكن أن تعالج جزئيا مشكلة تكوين رأس المال وتحقق الحصول على العملات الأجنبية من ناحية ، كما أن الواردات - وفقا لطبيعتها - يمكن أن تساهم في النمو وعلى العكس يمكن أن تعرقله من ناحية أخرى (٢) .

- وفي الدول المتقدمة ، تأكدت المساهمة الفعالة للتجارة الدولية في الارتفاع بالنمو الاقتصادي في دول السوق الأوروبية المشتركة من خلال التحرر الجمركي . وفي الدول النامية ، لوحظ وجود علاقة احصائية ذات معنى بين معدل نمو الناتج القومي

(١) راجع : محمد رضا سليمان : " دور النظم الضريبية في تحقيق التكامل الاقتصادي العربي " ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، ١٩٨٠ .

(٢) راجع : R.GENDARME; "La pauvreté des nations", éd. Cujus, Paris, 1973, p. 280 et su.

الاجمالي ومعدل نمو الصادرات ، حيث بلغ معامل العلاقة بين التغيرات في نمو الصادرات (من حيث الحجم) وبين التغيرات في نمو الناتج القومي الاجمالي + ٠.٦٢ . وذلك لعينة من ثمان وعشرين دولة من هذه الدول (١) .

- وفي الوقت الحاضر ، نجد أن جانبا كبيرا من الدول النامية قد أصبح اقتصادها تابعا أو معتمدا على الأسواق الدولية . ويرجع ذلك الى أسباب كثيرة منها : غياب التنوع في الصادرات زيادة الطلب على مصادر العرض الأجنبية للسلع المصنعة وحتىى للسلع الغذائية ، ورغبة المستثمرين الأجانب في إعادة أو ترحيل أرباحهم الى أوطانهم رغبة في الأمان الخ . وتشير الإحصائيات الى انخفاض نصيب الدول النامية في الصادرات العالمية من ٣٠.٨ ٪ عام ١٩٥٠ الى ٢٥ ٪ عام ١٩٧٩ . وكذلك السى تدهور معدلات التبادل في غير صالح هذه الدول (٢) .

- وتعتبر رسوم الصادرات من أهم الاجراءات التي يمكن للدول النامية استخدامها لمواجهة التقلبات المؤثرة في تجارتها الخارجية . فهذه الرسوم أو الضرائب " لم يعد دورها قاصرا على كونها مصدرا للإيرادات العامة (٣) ، بل انها أصبحت أداة لتحقيق الاستقرار ، وسيلة لمواجهة التضخم ودفع معدلات النمو الاقتصادي . وفي فترات الانتعاش وارتفاع أسعار المواد المصدرة يمكن للضرائب المفروضة على الصادرات أن تكون احتياطية

(١) راجع J. LOUP; "le Tiers - Monde peut - il survivre?", Economica, Paris, 1981. p. 215.

(٢) يقصد بمعدل التبادل : العلاقة بين الرقم القياسي لأسعار الصادرات ومثله بالنسبة للواردات .

(٣) في بعض الدول النامية كماليزيا ، وغانا ، وسلا مشلا تغل الضرائب على الصادرات من ٢٥ ٪ الى ٤٠ ٪ من دخل الدولة . راجع:

- E. GANNAGE; "Financement....", op. cit. p. 141.

لتمويل عجز الميزانية والواردات فى فترات الانكماش والركود ...
والواقع أن فعالية هذه الضرائب فى تحقيق الاستقرار تتوقف على
مدى مرونة الطلب على السلع المصدرة من قبل المشتريين لها فى
الخارج .

- ويمكن للسياسة الضريبية ، من خلال الضرائب على
الواردات أن تحقق ذات الأهداف السابقة . وفى هذا المجال ،
يمكن للتغيرات فى سعر الصرف الجمركى أن تلعب دورا هاما
فى زيادة الحصيلة المالية ، ويمكن للتعريف الجمركى الاتفاقي
بين الدول أن تدعم التبادل الخارجى بينها ، كما أنه قد يرد
فى التعريف الاتفاقي الشرط المعروف باسم " شرط الدولة
الأولى بالرعاية " ، وهو ينصرف الى أن تفيد الدولة الموقعة
على هذه الاتفاقية من أية تسهيلات جمركية أفضل تمنحها الدولة
التي عقدت معها الاتفاقية لدولة ثالثة . .

المبحث الرابع

دور الضرائب فى تحقيق الاستقرار الاقتصادى

الداخلى

- ينصرف المقصود بالاستقرار الاقتصادى الداخلى ،
أو التوازن الداخلى ، الى تحقيق درجة محدودة من استقرار
الأسعار فى إطار من التشغيل الكامل للمقدرة الانتاجية للاقتصاد
القومى والنمو الاقتصادى العطرد (١) ورغم ما يتضمنه هذا الاستقرار
من عناصر كثيرة ، فإن أهم هذه العناصر يتلخص فى استقرار
الأسعار .

(١) راجع : د . محمد زكى شافعى " التنمية الاقتصادية ..

الكتاب الثانى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٠ ،

١٩٧٠ ، ص ٨٧ ، وما بعدها .

- وقد يتحقق المستوى التوازني للدخل القومي على الرغم من عدم تحقق التوظيف الكامل (١) . . فعندما يتحقق التوازن عند مستوى أقل من مستوى التشغيل الكامل لأن كمية الانفاق على الاستهلاك والاستثمار - عند نقطة التوازن - لا تكفي لتصريف انتاج جميع الموارد عند تشغيلها تشغيلاً كاملاً ، والأسعار الجارية فإن ذلك يعنى ضرورة بقاء بعض الموارد عاطلاً ، ويطلق على هذه الحالة : " انكماش مستوى الدخل القومي " . وقد يتحقق التوازن عند مستوى أعلى من مستوى التشغيل الشامل ، لأن كمية الانفاق على الاستهلاك والاستثمار - عند نقطة التوازن - تكون أكبر مما يطلب لتصريف انتاج جميع الموارد عند تشغيلها تشغيلاً كاملاً ، مما يعنى حدوث ضغط من الانفاق على الانتاج ، وحيث أن الغرض هو عدم اماكن زيادة الانتاج بعد التشغيل الشامل للموارد ، فإن هذا الضغط الناتج من الانفاق على الانتاج سيؤدي بالضرورة الى ارتفاع في الأسعار ، ويطلق على هذه الحالة : " تضخم مستوى الدخل القومي " .

ويمكن التعبير عن هاتين الحالتين " بفجوتي الانكماش والتضخم " حيث تتماثلان في الفرق بين الانفاق الكلي والدخل الكلي عند مستوى التوظيف الكامل ، فإن كان الفرق سالباً (أى أن الدخل الكلي يفوق الانفاق الكلي) فإن الفجوة تكون انكماشية ، وإن كان الفرق موجباً (أى أن الانفاق الكلي يفوق الدخل الكلي) فإن الفجوة تكون تضخمية (٢) .

(١) فمستوى التوازن هو مجرد ذلك المستوى الذي حدث وساد خلال فترة معينة نتيجة لأن محدودات الدخل القومي كانت عند مستوى معين في هذه الفترة ، أو نتيجة لتفاعل الطلب الكلي والعرض الكلي خلالها . راجع : د . أحمد جامسح ، المرجع السابق ، ص ٤٣٢ .

(٢) راجع : د . حمدي العناني : " اقتصاديات المالية العامة في ظل نظم المشروعات الخاصة " الدار المصرية اللبنانية ، ١٩٨٧ ، ص ٥٩ وما بعدها .

وهنا يأتي دور الضرائب لمواجهة هاتين الحالتين .
وتكون هذه المواجهة من خلال استخدام الضرائب كأداة للتأثير
على حجم الطلب الفعلي (أى الانفاق الاستهلاكي والاستثماري)
بهدف التوصل الى مستوى التشغيل الشامل ، أو الى إعادة
التوازن بين العرض والطلب الكلى . . . ويتحقق ذلك من خلال
ما يسمى " بالأثر التعويضى للضرائب " (١) .

أ - ففى حالة الانكماش (الركود أو الكساد) : يمكن
التوصل الى الهدف المشار اليه (فى مجال الاستهلاك) عن طريق
اجراء تخفيضات فى الضرائب بهدف زيادة القوة الشرائية
الموجودة تحت تصرف الأفراد والمشروعات ، ومن ثم زيادة
الطلب الكلى على أموال الاستهلاك ، وتدعيما لذلك يمكن
أن تتقرر زيادة للضرائب على الأرباح غير المعوزة التى تستثمر
حتى لا تضطر المشروعات الى توزيعها مما يؤدى الى زيادة
الطلب الفعلي ، وكذلك زيادة الضرائب على التركات مما يؤدى الى
خفض الادخار وزيادة الاستهلاك . وفى مجال الاستثمار
يمكن أن تجرى الدولة تخفيضا فى الضرائب المقررة على الأرباح
وذلك من أجل زيادة الانتاج والتالى تشجيع الاستثمار الخاص
وهو ما يؤدى الى زيادة الطلب الفعلي .

وصفة عامة يمكن القول أن أى سياسة تهدف الى التأثير
فى الطلب الفعلي بالزيادة يجب أن تعمل على رفع المييل
للاستهلاك ورفع الكفاية الحدية لرأس المال بالنسبة لسعر الفائدة (٢)

(١) راجع د . السيد عبد المولى "المالية العامة ، دراسة للاقتصاد
العام ، مع اشارة خاصة للمالية العامة المصرية" دار النهضة
العربية ، القاهرة ، ١٩٨٨ ، ص ٤١٤ وما بعدها .

(٢) راجع هذه النقطة بشئ من التفصيل عند : د . رفعت
المحجوب : " الطلب الفعلي ، مع دراسة خاصة بالبلاد
الآخذة فى النمو " ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، الطبعة
الثالثة ، ١٩٨٠ ، ص ١٩٥ وما بعدها .

ب - وفي حالة التضخم ، يمكن للسياسة الضريبية أن تعمل على أحداث بعض الآثار الانكماشية عن طريق خفض الطلب الفعلي الى المستوى الذى يضمن إعادة التوازن بين الطلب الكلى والعرض الكلى ويحقق بالكاد توازن التشغيل الكامل ، ويتحقق ذلك من خلال تحقيق فائض فى الميزانية اما عن طريق زيادة الإيرادات العامة ، واما عن طريق خفض الانفاق العام . وهنا يمكن لزيادة الضرائب أن تسحب من تحت يد المستهلكين القوة الشرائية الزائدة والتي تسبب ارتفاع الأسعار . ويتوقف الأثر الانكماشى لزيادة العبء الضريبى على نوع الضرائب المطبقة . وإذا كانت الضرائب المباشرة على الدخل الشخصى يمكنها أن تلعب دورا هاما فى هذا المجال ، فإن استخدام الضرائب غير المباشرة يجب أن يكون انتقائيا ، بمعنى أن تزداد الضرائب على السلع والخدمات ذات العرض قليل المرونة وعلى تلك التى يتسهم الطلب عليها بضعف مرونته (١) .

-
- (١) مع التسليم بأن هذه السياسة لها خطورتها الاجتماعية والسياسية بسبب ما تلقىه من أعباء ثقيلة على الطبقات محدودة الدخل والتي تنفق الجزء الأكبر من دخولها على سلع الاستهلاك الجارى .

الفصل الثانى

السدور الاجتماعى للضرائب

- كما أشرنا فى مقدمة هذه الدراسة ، فان التنمية فى مفهومها الشامل لا تقتصر على اجراء تغييرات ايجابية فى البنيان الاقتصادى بعناصره العادية (الانتاج ، رأس المال ، الاستثمار ... الخ) فقط ، بل انها تتضمن أيضا ، ول قبل ذلك ، اجراء تغييرات ايجابية فى البنيان الاجتماعى بما يتضمنه من عناصر عديدة (الأفكار والمعتقدات السائدة ، الوعى والثقافة ، الأمية ، العادات والتقاليد ... الخ) (١) .

- ان الأهمية البالغة للعوامل الاجتماعية فى تحقيق التنمية بهذا المفهوم الأشمل ، والأوسع ، تقودنا الى الاعتقاد بأن كل تخطيط أو تنفيذ لها لا يأخذ فى اعتباره هذه العوامل ، يكون تخطيطا أو تنفيذاً قد جابه الصواب ... ان هذه العوامل أشد التصاقا بالانسان فهى كما ذكرنا تتغل فى فكره وعقيدته ووعيه وثقافته ، عاداته وتقاليد ، وهى قبل كل ذلك صعد عداية اجتماعية يعيش فى ظلها يومه ويأمل أن يكون عليها غسده .

- وهنا يأتى السؤال : كيف يمكن للضرائب ، وهى من أهم أدوات السياسة العالية فى يد المنفذ وتحت بصر المخطط ، أن تحدث التغييرات الايجابية المأمولة فى هذه العوامل الاجتماعية مساهمة فى تحقيق التنمية بمعناها الأشمل ؟

(١) وتأكيدا لهذا المفهوم يعمل بعض الاقتصاديين الى تقديم خصائص التخلف فى البلدان النامية الى قسمين : يضم أولهما الخصائص الاقتصادية ، ويضم الثانى الخصائص الاجتماعية راجع فى ذلك مثلا : د . على لطفى " التنمية الاقتصادية دراسة تحليلية " ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٢ (ص ١٢-٨٩) . وكذلك ص ١٢١ وما بعدها .

- ان الاجابة على هذا التساؤل تقتضى منا أولا -
أن نبرز فى لمحة موجزة كيف يمكن للضرائب أن تواجه بعض
المشكلات الاجتماعية ذات التأثير السلبى على التنمية، ثانيا
أن نحاول ايضاح دور الضرائب فى تحقيق العدالة الاجتماعية
من خلال التأثير فى اعادة توزيع الدخل القومى ، وذلك بشىء
من التفصيل فى المبحثين الآتين :

المبحث الأول : دور الضرائب فى مواجهة بعض المشكلات
ذات السمة الاجتماعية .

المبحث الثانى : دور الضرائب فى تحقيق العدالة الاجتماعية .

المبحث الأول

دور الضرائب فى مواجهة بعض المشكلات الاجتماعية

- تتمثل المشكلة الرئيسية فى البلاد النامية فى تكوين
الجهاز الانتاجى لتشغيل الموارد المتاحة ، وعلى ذلك يكون
ضروريا أن يعمل النظام الضريبى ، فى هذه البلاد ، على
دعم سياسة التنمية وذلك عن طريق المساهمة فى تعبئة هذه
الموارد وتوجيهها للتنمية ، ويقتضى ذلك الحد من الاستهلاك
وتكوين المدخرات اللازمة لتمويل الاستثمارات . . الا أن تحقيق
هذه الأهداف تواجهه بعض العقبات ذات الطبيعة
الاجتماعية ، من أهمها : ارتفاع معدلات النمو السكانى من ناحية ،
والاستهلاك الترفى والرغبة فى التقليد والمحاكاة من ناحية أخرى .

أ - وفيما يتعلق بارتفاع معدلات نمو السكان فى الجانب
الأكبر من الدول النامية ، يلاحظ أن معدلات المواليد فيها
تتراوح بين ٣٠ ٪ و ٥٠ ٪ ، بينما تتراوح هذه المعدلات
بين ١٠ ٪ و ٢٠ ٪ فى الدول المتقدمة . كما يصل المعدل
السوى لنمو السكان فى الدول النامية الى أكثر من ٢٥ ٪

بينما يقل عن ١ ٪ في معظم الدول المتقدمة (١) . . . وأيضا
كان المعنى الذى يتضمنه التضخم السكانى (٢) فى الدول النامية
وأيا كانت وجهة النظر فيما يتعلق بتأثير تزايد السكان طمس
التنمية (٣) ، فان ما نستطيع قوله فى هذا المجال أن الدعوة
الى خفض معدل نمو السكان من خلال ما يسمى بتنظيم الأسرة
لن تحقق الهدف المنشود والذى يتمثل فى العوازنة بين ثمار
التنمية والزيادة السكانية ، الا اذا كانت الجهود المبذولة
من أجل التغيير الايجابى فى الظروف الاجتماعية (خفض الأمية ،
تنمية الوعي والثقافة . . . الخ) وكذلك التغيير الايجابى
فى الظروف الاقتصادية (الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة
فى رفع معدلات الانتاج . . . الخ) وأيضا استخدام أدوات السياسة
المالية والنقدية ، كل ذلك يجب أن يسير موازيا لهذه الدعوة
ان لم يسبقها .

(١) راجع : A.SAUVY; "La population", Coll.
que sais - je ? P.U.F., 1979, p. 75.

(٢) أشار W.A.LEWIS الى أن التضخم السكانى قد يعنى :
انخفاض فى نصيب الفرد من الانتاج ، الاعتماد على الخارج ،
عدم التناسب مع الموارد المتاحة ، زيادة الاستهلاك . راجع
مؤلفه : Théorie de la croissance économique :
Paris, 1971, 1971, p. 332.

(٣) يذهب البعض الى أن التزايد السكانى يمثل العقبة
الرئيسية للتنمية ، فى هذا الاتجاه ، راجع :
د . صلاح الدين نامق "اقتصاديات السكان فى ظل التضخم
السكانى" دار المعارف ، القاهرة ، ١٩٨٠ ، ص ١٥٤ وما بعدها
ويرى آخرون أن أثر انخفاض معدلات النمو السكانى فى
رفع معدلات التنمية هو أثر ضعيف . راجع فى ذلك :
د . ابراهيم العيسوى ، " انفجار سكانى أم أزمة تنحيسة"
دار المستقبل العربى ، القاهرة ، ١٩٨٥ ، بينما يرى فريق =

- ومن هنا يمكن للضرائب باعتبارها من أهم أدوات السياسة المالية أن تقوم بدورها في مواجهة التغيرات في معدلات النمو السكاني : فقد تستخدم الضرائب لتشجيع النسل أو الحد منه حسب ظروف المجتمع ، فإذا كانت الدولة تعاني من ضغط الزيادة المستمرة في عدد السكان ، فإنها قد تفرض مثلا ضرائب أكثر على الشخص المتزوج ذي الأولاد الذين يتجاوز عددهم حدا معينا ، وتفرض ضرائب أقل على من ليس لديه أولاد ، وإن كانت الدولة في حاجة الى زيادة عدد السكان ، فإنها تستخدم المعاملة الضريبية التي تمكنها من تحقيق هذا الهدف ، فتفرض مثلا ضرائب كبيرة على من ليس لديه أولاد وضرائب أقل على من لديه أولاد (١) ، وإذا كان الاتجاه الأول يمكن تطبيقه في الدول النامية ذات المعدلات المرتفعة للنمو السكاني ، فإن الاتجاه الثاني مطبق في بعض الدول المتقدمة ذات المعدلات المنخفضة للنمو السكاني (في فرنسا مثلا تدفع الأسرة المكونة من خمسة أفراد ضريبة على الدخل أقل ثلاث مرات مما يدفعه الأعزب رغم المساواة في الدخل) (٢) .

ب - ويمكن للضرائب كذلك أن تواجه بعض العادات والتقاليد التي تتسم بها مجتمعات الدول النامية والتي يظهر

= ثالت أن زيادة السكان في الدول النامية تعتبر نتيجة للتخلف وليست سببا له ، راجع : د . عبدالله الصعيدى ، زيادة السكان ، عقبة أم دافع للتنمية ؟ دراسة للمشكلة في مصر ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٨ ، ص ٤٧ وما بعدها .

(١) راجع : د . زين العابدين ناصر " مبادئ علم المالية العامة والنظام الضريبي المصري " دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ٢١٦ .

(٢) راجع : J.P.COURTHEOUX ; " La politique de , revenus " , coll. que sais - je 2 , Paris , 1974 , p. 65 .

أثرها السلبي في انخفاض معدلات الادخار المنتج والتالى عرقلة التنمية . ومن هذه العادات : الاستهلاك الترفيلى أو البذخى (المظهري) لذوى الدخل المرتفع ، والرغبة فى تقليدهم من الفئات الأخرى . وإذا كانت هذه العادات والتقاليد تشكل جانبا من العوامل الشخصية أو الذاتية ، فاشبا لا تقل أهمية (فى التأثير السلبي على حجم المدخرات) عن العوامل الموضوعية (١) . ولما كان الادخار فى دول العالم الثالث يعتبر أيضا مشكلة ارادة أو قدرة ، فان الانحراف بهذه الارادة الحرة فى شكل الاستهلاك الترفيلى ، أو توجيه القدوة الطالبة نحو مجرد التقليد أو الرغبة فى المحاكاة يمكن أن يواجه بالضرائب التى تعوض بالادخار الاجبارى ما أنقصه ضعف المدخرات الاختيارية للأفراد . وهنا يأتى الدور الهام للضرائب بصفة عامة ، وللضرائب غير المباشرة (التى تفرض على الدخل عند انفاقه) بصفة خاصة : حيث يمكن أن تفرض ضرائب على ما يسمى بالسلع الترفيهية (أو الكمالية) بأسعار مرتفعة . فان كان الطلب على هذه السلع غير مرن ، حققت الدولة وفرة فى الحصيلة الضريبية ، وان كان الطلب عليها مرنا (وغالبا ما يكون كذلك ، وخصوصا بالنسبة لذوى الدخل المحدود) فان انخفاض الطلب عليها يعنى الحد

(١) فى نظريته العامة عن العمالة والفائدة والنقود ، ذهب "كينز" الى اعتبار حجم المدخرات محصلة للتفاعل بين العوامل الشخصية (الاحتياط للمستقبل ، حب الظهور والتفاخر ، ... الخ) والعوامل الموضوعية (التخفيض فى مستوى الدخل الحقيقى ، سعر الفائدة ... الخ) ، راجع فى ذلك مؤلفه "The général theory of employement, interest and money", Macmillan and Co. LTD, London, 1960, p. 107.

(٢) ولكن يلاحظ أن التهرب الضريبى فى هذا المجال يعد من الأسباب الهامة التى تؤدى الى صعوبة تحقيق هذا الهدف راجع : PH,NGAOSYVATHN; "Le role de l'impôt dans les pays en voie de développement", Paris, 1974, p. 85.

من الرغبة فى التقليد والمحاكاة من ناحية ، كما معنى توجيهه
جزء من الدخل الى السلع الضرورية أو الى الادخار .

- وفى الدول النامية التى تزداد درجة انفتاحها على
الخارج ، ومن ثم يزداد حجم تجارتها الخارجية ، وخصوصا فيما
يتعلق بارتفاع معدلات الاستيراد للسلع بصفة عامة ، والكمالية
منها بصفة خاصة (ومثال ذلك مصر منذ منتصف السبعينيات) ،
وما يترتب على ذلك من زيادة معدلات الاستهلاك فى الداخل
ودعم الرغبة فى التقليد والمحاكاة ، فان الضرائب الجمركية يمكن
أن تواجه ذلك من خلال رفع أسعارها على ما يستورد من سلع
كمالية أو ترفيه بصفة خاصة (١).

المبحث الثانى

دور الضرائب فى تحقيق العدالة الاجتماعية

- نظرا لأهمية الضرائب كمورد رئيسى للخزانة العامة
من ناحية ، ولأنها تمثل عبئا ماليا على الممولين من ناحية
أخرى ، كان ضروريا أن يراعى التنظيم الفنى للضرائب التوفيق
بين مصلحة كل من الخزنة العامة (الحصيلة) ، ومصلحة الممولين
(العدالة) . وقد عنى الكثير من المفكرين ببيان تلك القواعد
أو المبادئ التى يلزم اتباعها لتحقيق هذا الهدف . ولعل
آدم سميث " يعتبر أشهر هؤلاء الكتاب ، حيث حدد فى مؤلفه
المعروف "ثروة الأمم" هذه القواعد فى أربع هى : العدالة ،
اليقين ، الملاءمة ، الاقتصاد فى نفقات الجباية (٢) .

(١) - A. SMITH; "Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations; Gallimard, Paris, 1976, p. 401 et su.

(٢) - أنظر المراسم رقم (٢) من المصلحة السابقة مباشرة

- وفي تحديد مفهوم العدالة في هذا المجال يقول "سميث" : " يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية بحسب مقدارهم النسبية بقدر الامكان ، أى بنسبة الدخل الذى يتمتعون به في حماية الدولة .

- وفي الفكر العالي الحديث ، نجد أن الضريبة التصاعدية وليست النسبية ^(١) هي الأكثر قدرة على تحقيق العدالة . ذلك لأنها تسمح بأن يساهم الممولون في الأعمال العامة كل تبعاً لقدرته التكاليفية ، كما أن رفع الضريبة بسعر نسبي ثابت لا يتفق مع مبدأ تناقص المنفعة الحدية لوحدة من العادة الخاضعة للضريبة : فأصحاب الدخل المحدود من الأفراد تكون المنفعة الحدية لكل وحدة من وحدات دخلهم أكبر من المنفعة الحدية للوحدة التي تنتمي الى دخل كبير ، وبالتالي فان فرض الضريبة بنفس النسبة لا يحقق العدالة من هذه الوجهة من النظر ، اذ أن محدودى الدخل الذين لا تكفى دخولهم غالباً لتحقيق الاشباع الكافى لضروريات حياتهم يكونون مثقلين بالعبء الضريبي الواقع على وحدات دخولهم المحدودة . .

- والواقع أن العدالة الضريبية بهذا المفهوم تشكل جانباً هاماً من جوانب العدالة الاجتماعية التي هي ركن رئيسى من أركان التنمية ^(٢) ومنذ الحرب العالمية الأولى ، وفى السدول

(١) الضريبة النسبية تعنى المساواة فى الأنصبة ، أو المساواة الحسابية (حيث تفرض بسعر نسبي ثابت على الجميع) الأمر الذى يعنى المساواة فى التضحية .

(٢) لتفصيلات أكثر حول هذه النقطة ، راجع : د . عبد الله الصعيدى " الضرائب والتنمية " ، مرجع سابق ، ص ٧١ وما بعدها .

المتقدمة ، ازادات - وعلى نطاق واسع - الجهود المبذولة لتحقيق العدالة الاجتماعية . وقد صاحب ذلك زيادة الانتاجية وارتفاع فى مستوى المعيشة . ومن الأولى أن تبذل هذه الجهود فى الدول النامية الأكثر فقرا ، وفى هذه الدول ، تعتبر الاصلاحات الهادفة لتحقيق العدالة استثمارات مؤكدة على المستوى القومى ، انها استثمارات أكثر ربحية ولو أن فترة ادارتها يمكن أن تمتد أو تطول (١) .

- ويمكن للمضرائب أن تساهم فى تحقيق العدالة الاجتماعية وذلك من خلال دورها فى إعادة توزيع الدخل القومى على نحو أكثر عدالة .

ويتسم توزيع الدخل فى الدول النامية بصفة عامة بانعدام العدالة ، وعكس ذلك ما هو مشاهد فى : غياب الطبقة الوسطى ، وجود فجوة واضحة بين نصيب الفـرد من الدخل فى القطاع الزراعى من ناحية وهذا النصيب فى القطاع الصناعى من ناحية أخرى ، وكذلك التفاوت الواضح بين ما تحصل عليه قلة من الأغنياء وكثرة غالبية من الفقراء . وكما يـقـول "أ. جاناجى" (٢) " لا تتحقق المساواة فى الدخل مع ضعف التنمية الاقتصادية ، كما لا تتحقق التنمية الاقتصادية مع التوزيع غير العادل للدخل . هذه هى الحلقة المفرغة للتوزيع فى الدول النامية" .

(١) انظر :

- G.MYRDAL; "Proces de la croissance", P.U.F., Paris; 1978, p. 51 - 52.

- E.GANNAGE; " Economie du développement", (٢) P.U.F., Paris, 1962, p. 187 - 189.

- ان استخدام الضرائب في تقريب التفاوت التوزيعي للدخل ، لا يساهم فقط في تحقيق العدالة الاجتماعية ، ولكنه يؤدي أيضا الى زيادة الطاقة الضريبية للاقتصاد القومي ، فكلما كان توزيع الدخل القومي أكثر عدالة ، أدى ذلك الى اخضاع كثير من الدخل للضرائب ، ولن يستبعد من هذه الدخل الا ما توجبه اعتبارات اعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة أو للأهياء العائلية ، وعلى العكس ، كلما اتسم التوزيع بعدم المساواة ، فان جزءا كبيرا من دخل الأفراد يقع تحت حد الاعفاء ، وبالتالي لا يخضع للضرائب المباشرة ، ولن تستطيع الضرائب التصاعدية ، في هذه الحالة ، أن تعوض أثر سوء توزيع الدخل القومي على خفض الطاقة الضريبية . كما أن المغالاة في رفع أسعار الضرائب يؤدي الى ظاهرة التهرب من دفع الضريبة^(١).

- ان الحقيقة الهامة التي تذكر في صدد دور الضرائب في إعادة توزيع الدخل القوي تتمثل في أن الضرائب المباشرة تمارس آثارها التوزيعية خلال تخفيض دخول المنتجين (أثمان عوامل الانتاج) أكثر من ممارستها خلال رفع أثمان المنتجات (أي من خلال الاقطاع الضريبي من دخول المستهلكين) وكذلك فان الضرائب غير المباشرة تمارس آثارها التوزيعية عن طريق رفع أثمان المنتجات أكثر من ممارستها خلال خفض دخول المنتجين^(٢) وعلى ضوء هذه الحقيقة يمكن ايضاح هذا الدور للضرائب فيما يلي :

أ - يمكن التدخل عن طريق الضغط أو التخفيف في العبء الاجمالي للضرائب وخاصة غير المباشرة منها للتأثير

(١) راجع : د . السيد عبد المولى : " المالية العامة "

مرجع سابق ، ص ١٥٥ .

(٢) راجع : د . رفعت المحجوب : " المالية العامة "

مرجع سابق ، ص ٤٠٧ .

على القوة الشرائية للأفراد زيادة أو نقصا أثناء فترات الكساد أو التضخم (١).

ب - يمكن للضرائب غير المباشرة أن تساهم في تحقيق العدالة في توزيع العصورفات الأسرية أكثر من مساهمتها في توزيع الدخل الشخصي . أما الضرائب المباشرة على الدخل ، فإن دورها في توزيع الدخل يبدو أكثر أهمية حيث يمكن من خلالها تحقيق العدالة الأفقية (كيفية معاملة ذوي الدخل المتماثل) من ناحية ، وتحقيق العدالة الرأسية (الحد من الفوارق في الدخل بفرض ضرائب على الأغنياء أبهظ منها على الفقراء) (٢) .

ج - من المهم عند فرض الضرائب التي يرجى منها آثار اقتصادية أو اجتماعية ايجابية ، سواء فيما يتعلق بتعبئة الموارد العالية أو فيما يختص باعادة توزيع الدخل أن تحدد الفئات التي ستتحوز على أكبر قدر من الدخل القومي ، وكذلك تحديد القطاعات الاقتصادية التي تنتج الجزء الأكبر من هذا الدخل حتى يمكن توجيه الضرائب الوجهة المناسبة سواء إلى الفئات الاجتماعية أو إلى القطاعات الاقتصادية . وعلى ذلك يمكن التدخل عن طريق التمييز في المعاملة بين زيادة ضريبة

(١) راجع : د . السيد يوسف أبوجليل : "الضريبة في الإسلام والتشريع الوضعي ، دراسة مقارنة" ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، بدون تاريخ ، ص ١٢٤ وما بعدها .

(٢) في الدول النامية ، تفشل الضرائب في تحقيق العدالة الأفقية ، لأن أدوات التغطية بالضرائب تطبق تطبيقاً متفاوتاً وتعسفياً ، فالأنشطة الرسمية تخضع دخولها للضرائب ، بينما لا تخضع لذلك الأنشطة غير الرسمية أو الخدمات المهنية والحرفية " راجع مزيداً من التفصيل لهذه النقطة في : البنك الدولي " تقرير عن التنمية في العالم ١٩٨٨ ، ص ١٠٥ وما بعدها .

معينة أو تخفيضها ، فيتعد الأفراد أو يقبلون نحو النشاط أو القطاع محل التدخل الضريبي .

د - تعتبر الضرائب غير المباشرة ، وهي تقع على الاستهلاك ، أشد عبثا على الطبقات ذات الدخل المحدود ، (ذات الميل الحدى المرتفع للاستهلاك) منها على الطبقات ذات الدخل المرتفع . . . وعلى ذلك فإن التوسع في فرضها يعيد توزيع الدخل القومى فى غير صالح الفقراء . وعلى العكس من ذلك ، نجد أن التوسع فى الضرائب التصاعديّة على الدخل ورأس المال والثورة (وهى ضرائب مباشرة) يؤدى الى إعادة توزيع الدخل القومى فى غير صالح الطبقات ذات الدخل المرتفع . . . ومن ثم ، فإن تحقيق التوازن بين فرض هذين النوعين من الضرائب يعنى المساهمة فى إعادة توزيع الدخل القومى لصالح الجميع .

هـ - إذا كان الواقع المشاهد يشير الى سيطرة الضرائب غير المباشرة (كمصدر للإيرادات العامة) فى الدول النامية (١) نظرا لما تتميز به من سهولة فنية فى الفرض والتحويل ومرونة حصيلتها ودوامها خلال السنة المالية . . . الخ فإن المبالغة فى فرضها (دون تمييز بين أهمية ما تفرض عليه) ، يعنى قهر الذين لا يملكون لصالح الذين يملكون ، كما يعنى عبثا ضريبيا ثقيلا ومستمرًا على كل المستهلكين (وخصوصا الفقراء منهم) ، انه يعنى مزيدا من انخفاض مستوى العدالة وأضعافا للسلام الاجتماعى . .

(١) فى مصر ، بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة فى مجموع الحصيلة الضريبية ٦٨٤٪ (كمتوسط خلال الفترة ١٩٥٧ - ١٩٦٢) ، ٦٩٤٪ فى عام ١٩٧٤ ، ٦٣٤٪ فى عام ١٩٨٦ / ٨٥ .

الباب الثاني

الضرائب على الايرادات العقارية

إذا كان النظام الضريبي المصري (بالنسبة للدخل) يقوم حالياً على أساس الضرائب النوعية على الإيرادات المختلفة التي تتوجها الضريبة العامة على الإيراد . فإن الضرائب على الإيرادات العقارية تشكل أحدى المجموعتين الرئيسيتين لهذا النظام ، أما المجموعة الثانية ، فإنها تتمثل في مجموعة الضرائب على دخل الثروة المنقولة وتشمل كما سبق أن ذكرنا : الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الضريبة على المرتبات والأجور ، الضريبة على أرباح المهن غير التجارية (المهن الحرة) (!)

(١) يشير تطور حصيلة الضرائب المباشرة في مصر خلال السبعينيات الى تناقص الأهمية النسبية للضرائب والرسوم العقارية ، وازدياد نصيب الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية وعلى رؤوس الأموال المنقولة . ففي خلال الفترة من ١٩٧١/٧٠ الى ١٩٨١/٨٠ تناقصت حصيلة الضرائب والرسوم العقارية من ٢٠.٣٪ الى ٢٢.٢٪ من جملة الضرائب المباشرة ، بينما زادت هذه النسبة من ٦٠.٨٪ الى ٩٢.٨٪ بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على رؤوس الأموال المنقولة مجتمعتين . وفيما يتعلق بالأهمية النسبية لمجموع الضرائب على الأجور والمهن الحرة والعامة على الإيراد ، يلاحظ أنها تناقصت من ١٧.٤٪ الى ٤.٥٪ . راجع تفصيلات الأهمية النسبية لحصيلة الضرائب المباشرة في مصر في المنشور الاقتصادي الصادر رقم البحث الأهلبي المصري - مرجع سبقت الإشارة اليه ، ص ٤٣ .

ولقد كانت الضرائب العقارية (على الأطنان الزراعية وعلى المقارنات المعدنية) ، في طبعة الضرائب التي فرضت في مصر منذ زمن بعيد . فيمكن أرجاع التاريخ الحديث لهذه الضرائب في مصر إلى أواخر القرن الماضي . ففيما يتعلق بالضريبة على الأطنان ، وفي آخر عهد الخديوي اسماعيل ساءت الأحوال المالية لأسباب كثيرة (١) ، وكانت الأراضي في ذلك الوقت مقسمة إلى أراضي عشوية وأراضي غراجية ، وكانت ضريبة الضريبة من القدان في المتوسط من الأراضي الأولى ٣٤ و ٣ قرشا بينما كانت هذه القيمة للأراضي من النوع الثاني ١١ و ٣ قرشا . ومن وجود مبرر مقبول لهذا الفرق ، ولم تكن ضريبة الأطنان تجبى وفق ايراد منتظمة ، ولم يكن تحصيلها يتم في مواعيد ملائمة للممولين ، وكانت أراضي الاسرة الخديوية معفاة من الضريبة .

وزاد من سوء الأحوال صدور مرسوم بقانون المقابلة سنة ١٨٧١ والذي كان يقضى بالاعفاء الأبدى من نصف الضريبة لكل مول يدفع الضريبة مقدما من أطنانه لمدة ست سنوات مقبلة كما اعترف هذا القانون للمنظمين بالأراضي الغراجية (ممن يدفعون المقابلة) بحق الملكية التامة على هذه الأراضي .

وكان لابد من علاج لهذه المساوئ ومن أجل ذلك ألغى قانون المقابلة سنة ١٨٨٠ ، وتم تحديد مواعيد لتحصيل الضريبة ، وألغى تحصيل الضريبة منها .

وألغت الحكومة لجانا لاعادة تقدير الضريبة الطروضة على الأطنان وعلى نحو أكثر عدالة ، وانتهى هذا التقدير سنة ١٨٩٦ وبلغت نسبة الضريبة إلى القيمة الاجارية الكلية للأراضي

(١) من هذه الأسباب نذكر: ضالة الدخل القومي المصري وسوء نظام الضرائب وكثرة القروض الخارجية وقسوة شروطها وكثرة النفقات العامة مع قلة جدها على الاقتصاد المصري .

٢٨٦٤٪ . وفي سنة ١٨٩٩ صدر الأمر العالي السبذي
أوجب هذه النسبة كتوسط للضريبة في كل بلد وعلى ألا تزيد
أعلى ضريبة من ١٦٤ قرشا من الفدان الواحد . ولا شك أن -
جعل الحد الأقصى للضريبة محددًا بهذه القيمة يعني وجود
قد على السيادة المالية للدولة . كما أن لا يحقق المساواة
بين الأراضي الجيدة والأراضي الضعيفة .

وظهرت الحاجة إلى تعديل جديد للضريبة تحقيقاً
للعادلة بين الممولين ، ولذلك صدر المرسوم بقانون رقم ٥٣
لسنة ١٩٣٥ لإعادة تقدير الإيجارات وتقسيم الأراضي وفقاً
لجودتها ، ثم صدر القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ليشتمل تنظيمها
شاملاً لأحكام ضريبة الأطنان كان من أهمها إعادة تقدير القيمة
الإيجارية للأطنان مرة كل عشر سنوات مع جعل سعر الضريبة
١٦٪ من القيمة الإيجارية لكل فدان بشرط ألا تزيد الضريبة
عن ١٦٤ قرشا للفدان .

ثم صدر القانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٤٩ فعدل سعر
الضريبة مخفضاً إياها إلى ١٤٪ اعتباراً من أول يناير سنة ١٩٤٩
كما ألغى هذا القانون الحد الأقصى المذكور (١)

وفيما يتعلق بالضريبة على إيرادات العقارات المبنية ،
فإن تطبيقها في مصر يمكن إرجاعه إلى سنة ١٨٤٢ حيث
فرضها محمد علي وجعل سعرها $\frac{1}{3}$ من القيمة الإيجارية للمبنى
وكانت تعرف باسم عوائد المباني أو عوائد الأملاك .

(١) القانون الذي ينظم الجانب الأكبر من الأحكام المتعلقة
بضريبة الأطنان حالياً هو القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩
مع بعض التعديلات الجزئية التي أدخلت عليه من بعض
القوانين المتتالية سنشير إليها حالاً .

وكانت في البداية تفرض على العقارات المبنية بمدينة القاهرة والعقارات المملوكة للمصريين والتي كان يسكنها الأجانب في الاسكندرية .

وفي سنة ١٨٥٤ بدأ نطاق تطبيق هذه الضريبة يتسع فصدر الأمر العالي ليمد تطبيقها الى العقارات الموجودة في دمياط ووشيد ، وفي سنة ١٨٦٧ تقرر فرضها أيضا على العقارات المبنية بالسويس وينادر الوجهين القبلي والبحري . وحتى سنة ١٨٨٥ (١) فقد ظل معظم الأجانب يرفضون دفع هذه الضريبة ، بالرغم من تقرير حقهم في تملك العقارات داخل المدن وخارجها (في سنة ١٨٦٧) مع وجوب دفع التكاليف المفروضة على الأراضي المبنية وغير المبنية .

وفي ١٣ مارس سنة ١٨٨٤ صدر الأمر العالي الذي نظم الاحكام المتعلقة بهذه الضريبة ، وقد ظل هذا الأمر مطبقا حتى صدر القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ووضع احكاما جديدة تنظم تطبيق هذه الضريبة وتلغى كل ما سبقها من احكام . وهذا القانون الأخير هو المطبق حتى الآن مع بعض التعديلات التي صدرت بها قوانين لاحقة سنشير اليها حالا

(١) في هذه السنة عقد مؤتمر لندن ، وأقرم الاجانب بمقتضى قراراته ، على دفع ضريبة المبانى ، وبدأ الاجانب فعلا في الالتزام بهذه القرارات ابتداء من اول يناير سنة ١٨٨٦ .

أما فيما يتعلق بالضريبة على الأراضي الفناء والسقي
لا تسرى على الأراضي الخاضعة للضريبتين السابقتين ، فإن
أحكامها قد نظمت بالقانون رقم ١٣٤ لسنة ١٩٧٨ على
أن تستحق لأول مرة ابتداءً من أول يناير سنة ١٩٨٠ .
وسنشير بإيجاز فيما يلي إلى الأحكام المتعلقة بالضرائب^(١)
العقارية السابق الإشارة إليها ، مع بيان القوانين المنظمة
لها ونطاق كل ضريبة ووقائعها ، وحالات الإعفاء منها وسعرها
و ضمانات تحصيلها .

(١) تجرى الآن دراسات جادة بهدف تعديل الأحكام
المتعلقة بالضرائب العقارية .

أولا

(١) الضريبة على الأطنان

١ - القوانين المنظمة لأحكام هذه الضريبة :

- * المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ الخاص بتقدير أيجار الأراضي الزراعية .
- * القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ، وهو القانون الأساسي الذي ينظم كل ما يتعلق حاليا بالضريبة على الدخل الناتج من الأطنان الزراعية (ضريبة الأطنان) .
- * القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ الخاص بتخفيف الضريبة على صغار ملاك الأراضي الزراعية .
- * القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٧٣ الخاص بتقرير بعض الإعفاءات لصغار الملاك والحائزين للأراضي الزراعية .
- * القانون رقم ٢ لسنة ١٩٧٧ والذي طرح فسخ استفتاء شعبي عقب أحداث ١٨ ، ١٩ يناير ١٩٧٧ ويتعلق بإعفاء صغار الملاك من الضريبة .
- * القانون رقم ١٨ لسنة ١٩٧٧ ، ٤١ لسنة ١٩٧٨ بتعديل بعض أحكام القانون الأساسي رقم : ١١٣ لسنة ١٩٣٩ .

(١) في القرن التاسع عشر ، كانت ضريبة الأطنان تمثل أساس الإيرادات العامة ، وقد حدا ذلك ببعض الكتاب المسمى القول بأن مصر تعتبر مثالا لفكرة الطبعيين عن الضريبة الواحدة في قطاع الزراعة . راجع د . حسين خلافا " تطور المالية العامة في مصر " دروس للدكتوراه ، كلية الحقوق جامعة القاهرة ، ٥٩/٥٨ ، ص ٦٧ .

* القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (لضرائب الدخل) والمتضمن إلغاء قوانين ضرائب الدفاع والأمن القومي والجهاد المفروضة على الاطيان الزراعية اعتباراً من اول يناير سنة ١٩٨٢ م.

٣ - نطاق الضريبة وما فيها :

تفرض ضريبة الاطيان على جميع الاراضى المنزومة والقاطلة للزراعة ، على أساس الاجار السنوى المقدر لها . وعلى ذلك تخرج من نطاق هذه الضريبة الاراضى غير القاطلة للزراعة كما تستبعد كذلك الاراضى المبنية .

أما وعاء الضريبة فانه يتمثل فى " القيمة الاجارية " المقدرة لهذه الاراضى المنزومة أو القاطلة للزراعة .

٣ - حالات الاطباء من الضريبة :

تعفى على الدوام من الضريبة : أملاك الحكومة ، الأجران الاراضى الداخلة فى نطاق المدن والمربوط على مبانها ضريبة مبان وذلك مالم تكن تزرع فعلاً ، الاراضى التى أقيم عليها مبان للسكن العمومى وكذلك الاراضى المملوكة للهيئات والمؤسسات العامة اذا كانت فعلاً قد خصصت للمنفعة العامة كما تعفى على الدوام ويمقتضى القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٧٧ كل مساحة زراعية لا تزيد عن ثلاثة أفدنة (حيازة او ملكية) .

وتعفى بناءً على طلب يتقدم به صاحب الشأن (اعفاء مؤقت) الاراضى التى تصبح غير صالحة للزراعة بسبب أعمال ذات منفعة عامة ، أو لسبب تسرب مياه من الترع العمومية أو المصارف العمومية اليها أو لسبب طغيان مياه النيل أو البحر أو البحيرات عليها ، أو بسبب إنهار الرمال عليها رغم العناية بوقايتها ، أو لسبب قلة الامطار أو نضوب مياه الرى ، وكذلك الاراضى البور التى لم يسبق زراعتها لحرمانها من وسائل الرى

والصوف والأراضي التي تتعطل زراعتها بسبب الكوارث الطبيعية
أو النكبات العامة أو الحروب (١)

كما أنه توجد حالات للتيسير أو التخفيف لمولى ضريبة
الاطيان نصت عليها قوانين متعددة (٢)

(١) أضيفت هذه الحالة الأخيرة بمقتضى القانون رقم ٢٨ لسنة
١٩٧١ والذي نشر بالجريدة الرسمية فى العدد ٢٠
فى ١٩٧١/٥/٢٠ .

(٢) - فعلا نص القانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٥٣ على إعفاء كل
ممول لا تتجاوز الضريبة المربوطة على اطيانه ٤ جنيهات
فى السنة من ضريبة الاطيان . كما ان الممولين الذين
تجاوز الضريبة المربوطة على اطيانهم ٤ جنيهات فى السنة
ولا تزيد على ٢٠ جنيها يعفون من أربعة جنيهات من
الضريبة فى السنة

- كذلك القانون ٥٩ لسنة ١٩٦٩ (١٤) الذى يسمح
بتقسيط ضريبة الاطيان والضرائب الاضافية تيسيرا على
المولين .

- وبراعاة لما اصاب بعض محافظات الجمهورية من حروب ٦٧ ،
١٩٧٣ صدرت قوانين متعددة بإعفاء مولين هذه
المحافظات من ضرائب الاطيان .

- ولقد رأى المشرع فى القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ استثمار العمل بالنظم الضريبية المقررة بقوانين سابقة عليه والتي تتعلق ببعض الاراضى ذات الطبيعة الخاصة ، كأراضى الشراعى والاراضى المخصصة لزراعة أوفرس أشجار الغابات والاحراش وارضى طرح النهر وأكله وارضى الجزائر .

٤ - سعر الضريبة :

وفقا للقانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٤٩ (٣٢) يكون سعر الضريبة ١٤ ٪ من الاجار السنوى المقدر للفدان (بمعرفة اللجان الخاصة بالتقدير) ، وبجانب هذا السعر كانت توجد ضرائب أخرى اضافية للدفاع والأمن القومى والمحليات ، الا أن المادة ٣ من القانون الحالى المتعلق بالضرائب على الدخل قد ألغت هذه الضرائب الاضافية اعتبارا من ١/٢/١٩٨٢ م ، ومنذ هذا التاريخ لم يبق مقروا سوى الضريبة الاصلية (١٤ ٪) بالاضافة الى رسم المحليات وبعض الرسوم الاخرى المفروضة على بعض انواع المحاصيل لحساب الخدمات المحلية أو اجهزة التسميق التعاونى ، وكذلك رسوم السجل العيسى والتي تقررت بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٨ وهى رسوم تفرض لمرة واحدة على ملاك الاراضى الزراعية بما يعادل قيمة الضريبة المفروضة على الفدان الواحد سنويا فى سنة ونصف أى بنسبة ٢٠ ٪ من القيمة الاجارية .

وبطبق السعر بعد خصم ٢٠ ٪ من القيمة الاجارية المقدرة كعقابل لجميع التكاليف (م ٩٨ من ق ١٥٧ لسنة ٨٦)

٥ - ضمانات التحصيل :

فى حالة تخلف الممول من أداء الضريبة فى المواعيد المقررة يكون للحكومة الحق فى تحصيلها بطريق الحجز الادارى دون حاجة الى الالتجاء الى اتخاذ اجراءات قضائية .

كما قرر القانون كذلك للحكومة (مثلة في الخزائنة العامة) امتيازاً على الأراضي التي تستحق عليها الضريبة وكذلك على الثمار والمحصولات وعلى المنقولات والمواشي التابعة لها .

وكذلك قرر القانون مهلاً وجوب دفع الضريبة أولاً ثم المعارضة في الاستحقاق بعد ذلك .

٦ - القانون :

بالنسبة للتقادم المسقط لحق الممول في المطالبة برود مادفعه بغير حق ، فإن مدته هي ثلاث سنوات تبدأ من يوم دفع الضريبة أو بعد اجراءات اتخذت من قبل جهة التحصيل فهنا يبدأ التقادم من تاريخ اخطار الممول بحقه في السرد بكتاب موصى عليه ، وطلب الاسترداد يقطع التقادم - اذا أرسل للجهة المختصة مع علم الوصول .

وفيما يتعلق بالتقادم المسقط لحق الدولة فإن مدته هي خمس سنوات تبدأ من نهاية السنة التي تستحق عنها الضريبة ، وتعد الأوراد وإعلانات المطالبة والاطارات التي تسلم للممول بشأن المطالبة بالضريبة تنبيهها قاطعاً لمدة التقادم .

ثانياً : الضريبة على الجاني

١ - القوانين المنظمة لها :

* القانون الأساسي لهذه الضريبة هو القانون رقم

٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، مع بعض التعديلات التي

أدخلت عليه بقوانين متعددة أهمها :

- ق رقم ١٢ لسنة ١٩٥٩ ، ورقم ٢٩٤ لسنة ٦٠

- ق رقم ٧ لسنة ٦٩ بتعديل بعض أحكام

القانون الأساسي

- ق رقم ٤٦ لسنة ٧١ بتعديل بعض احكام القانون الاساسى .
- ق رقم ٧٩ لسنة ١٩٨٠ بتقرير بعض التيسيرات على معولى ضريبة المبانى .
- ق رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بالغاء الضرائب الاضافية المقررة للدفاع والامن والجهاد .
- ق رقم ١٠٦ لسنة ١٩٨٥ ويتعلق بالغاء سلطة مجلس الوزراء فى الموافقة على استئناس غير المصريين من شروط اكتساب ملكية العقارات المبنية والاراضى الفضا .

٢ - مساكن الضريبة :

- ويتمثل فى القيمة الاجارية المقررة للعقارات المبنية . ووفقا لنص المادة الاولى من القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٦ تفرض ضريبة سنوية على العقارات المبنية ايا كانت مادة بنائها ، واما كان الغرض الذى تستخدم فيه دائمة أو غير دائمة ، مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء وسواء كانت مشغولة بغرض أو بغير غرض .
- وطبقا للمادة الثانية من هذا القانون يجسب أن يكون العقار الخاضع للضريبة واقعاً فى نطاق المدن والبلاد والمبينة تفصيلاً فى الجدول المرفق بالقانون .
- يتم حصر هذه العقارات مرة كل عشر سنوات ثم يلتزم الملاك والمنتفعين بها بتقديم اقارير كتابية توضح تحديد العقار وطبيعته ومبلغ قيمته الاجارية ، وبعد ذلك تقدر القيمة الاجارية

بواسطة لجان خاصة ، حيث تمثل هذه القيمة
وعاء الضريبة .

٣ - حالات الاعفاء من الضريبة :

- بالنظر الى صفة المالك : تعفى من الضريبة العقارات المملوكة للدولة او الهيئات المحلية وكذلك دور العقارات والقنصليات المملوكة للدولة الاجنبية بشرط المعاملة بالمثل .
- وبالنظر الى تخصيص المبنى : تعفى من الضريبة الابنية الدينية والاجتماعية والرياضية والمستشفيات والملاهي والمستوصفات المملوكة للجمعيات الخيرية والاجتماعية ، وكذلك العقارات المخصصة لمنفعة الاراضى الزراعية المخصصة لها ، ومباني العزب ومباني واحواش الجبانات .
- وبالنظر الى ضالة القيمة الاجارية : فان العقارات التى لا تزيد صافى قيمتها الاجارية السنوية على ١٨ جنيهها والتى تمثل جملة ما يملكه المول من عقارات تعفى من الضريبة على المباني .
- وبالنظر الى امباء المعيشة : تعفى من الضريبة الاصلية والضرائب الاضافية العقارات المبنية التى لا يزيد متوسط الاجار الشهرى للحجرة الواحدة بالوحدة السكنية على ثلاثة جنيهات ، كما تعفى من الضريبة وحدها الساكن التى يزيد متوسط الاجار الشهرى للحجرة الواحدة بالوحدة السكنية فيها على ثلاثة جنيهات ، ولا يتجاوز خمسة جنيهات ، وعلى المالك فسو الحالين ان يخفض قيمة الاجار للساكن بما يعادل ما يخص الوحدة السكنية من الاعفاء .

وفيما يتعلق بمدة الاعفاء ، أبقى المشرع ولمدد محدده (٥ سنوات) بعض المساكن مراعاة لظروف ساكنيها والمساكن الشعبية ، مدينة العمال بأسبابه ... الخ .

واعتبارا من اول فبراير سنة ١٩٨٢ اضيفت كل العقارات المبنية من الضرائب الاضافية التي كانت مقررة للدفاع والأمن والجهاد .

٤ - سعر الضريبة :

قرر المشرع سعرا تصاعديا ، يزيد بزيادة متوسط اليجار الشهري للحجرة الواحدة بالوحدة ، يتراوح هذا السعر بين ١٠٪ ، ٤٠٪ ، أخذا في الاعتبار تاريخ انشاء المبنى او شغله لأول مرة على النحو التالي : (١)

١ - العقارات المبنية او المشغولة لأول مرة حتى ١٨ / ٨ / ٦٩

- * اذا لم يتجاوز ايجار الحجرة ثلاثة جنيهات ، فان الممول يعفى من الضريبة الأصلية (١٥٪) والضرائب الاضافية باستثناء رسم نظافة بواقع ٢٪ من اليجار ودغة الايصال
- * اذا لم يتجاوز اليجار للحجرة خمسة جنيهات ، فان الممول يعفى من الضريبة الاصلية ويدفع فقط ضريبة الخفر (٢٠٪ من الضريبة الأصلية) + رسم الشاغلين (٢٠٪) من القيمة اليجارية + رسم النظافة ودغة الايصال .

(١) راجع في ذلك : مصلحة الضرائب العقارية ، الكتيب الذي اصدرته بمناسبة العيد المئوي لها (مايو ١٨٨٣ - مايو ١٩٨٣) ، القاهرة - ص ٩٦ وما بعدها .

* وإذا كان ايجار الحجرة لا يتجاوز ثمانية جنيهات ، فإن الممول يدفع الضريبة الأصلية (٢٠ ٪) من صافي ايجار + رسم الخفر والشاغلين والرسم البلدى ورسم النظافة والدمغة .

* إذا كان ايجار الحجرة لا يتجاوز عشرة جنيهات فإن الممول يدفع الضريبة الأصلية بواقع (٣٠ ٪) من صافي القيمة الايجارية + رسم الخفر والشاغلين والنظافة والدمغة .

* وإذا كان ايجار الحجرة اكثر من عشرة جنيهات فالضريبة تدفع بواقع ٤٠ ٪ من صافي القيمة الايجارية الى الضرائب والرسم السابق ذكرها .

ب - العقارات السكنية او المشغولة لأول مرة من ١٨ / ٨ / ٦٩ وحتى ١٨ / ٩ / ١٩٧٧ م :

* إذا لم يتجاوز ايجار الحجرة الواحدة خمسة جنيهات فالممول يعفى من الضريبة الأصلية ، ويكون مطالبا فقط بدفع الرسم والدمغة .

* إذا لم يتجاوز ايجار الحجرة ثمانية جنيهات ، فإن الممول يعفى كذلك من الضريبة الأصلية (٢٠ ٪) من صافي ايجار ويدفع فقط ضريبة الخفر والرسم البلدى ورسم الشاغلين بالإضافة لرسم النظافة والدمغة .

* فى حالة تجاوز ايجار الحجرة لثمانية جنيهات وحتى عشرة جنيهات فإن الممول يدفع الضريبة الأصلية (بواقع ٣٠ ٪ من صافي ايجار) + الضرائب الاضافية المذكورة .

* فى حالة تجاوز ايجار الحجرة لعشرة جنيهات ، فإن الضريبة الأصلية واجبة الدفع تكون بواقع (٤٠ ٪ من صافي ايجار) بالإضافة الى الضرائب الاضافية .

ج - المقارنات الضريبة أو التي قلنا لأول مرة اعتبارا مسن

: ١٩٧٧/٩/٩ م

* يعفى الممول من جميع الضرائب مهما كانت القيمة
الاجارية للوحدة السكنية ولا يدفع الممول سوى رسم
النظافة والدمغة ، ويستثنى من هذا الاعفاء الاسكان
الفاخر وذلك تطبيقا للمادة ١١ من القانون رقم ١٣٦
لسنة ١٩٨١ ولا تدخل ايرادات هذه المساكن فى
رءاء الضريبة العامة على اليراد .

* اذا كان العقار قد بنى أصلا لأغراض خلاف السكن ،
أو أنشئ " لغرض السكن ثم استعمل فى غير ذلك : فان
الممول يدفع ١٠ ٪ من صافى القيمة الاجارية + رسم
النظافة والدمغة وذلك اذا كان ايجار الحجرة لم
يتجاوز ثلاثة جنيهات ، فان تجاوز اليجار هذه القيمة
فان الممول يدفع ١٠ ٪ من صافى القيمة الاجارية
(للمباني المنشأة أصلا لأغراض خلاف السكن) أو يدفع
شرائح السعر (١٥ ٪ أو ٢٠ ٪ أو ٣٠ ٪ أو ٤٠ ٪) ،
بالنسبة للمباني التي أنشئت أصلا لغرض السكن ثم
استعملت فى أغراض أخرى غير ذلك ، بالإضافة الى
الضرائب ورسم السجل العيى لمرة واحدة ويعادل
قيمة الضريبة المفروضة على المبني فى سنة ونصف ، سواء
كان العقار مخصصا للسكن أو غير ذلك .

* وتطبق هذه الأسعار التصاعدية بعد خصم ٢٠ ٪ من
القيمة الاجارية مقابل جميع التكاليف (المادة ٢/٩٨
من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

٥ - ضمانات التحصيل :

نفس الضمانات المقررة لتحصيل الضريبة السابقة ويضاف إليها ما قرره المادة ٢٦ من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ حيث نصت على أن المستأجرين مسؤولون بالتضامن مع أصحاب العقارات عن أداء الضريبة والغرامات المنصوص عليها في هذا القانون ... وكذلك التضامن بين مالك الأرض ومالك المبانى فى الأداة إذا كانت الأرض والمبانى مملوكة لشخصين مختلفين والتضامن فى هذه الحالة يقتصر على الضريبة دون الغرامات .

٦ - التقادم :

نفس مدد التقادم السابق ذكرها فى الضريبة السابقة بالنسبة لحق الممول فى المطالبة برد ما دفع بغير حق ، وحق الدولة فى استحقاق الضريبة .

** ملاحظة هامة :

* يلاحظ أن الأهمية النسبية للضرائب والرسوم العقارية قد انخفضت بصورة واضحة ، بعد أن كانت تمثل نحو ٤٧٪ من حصيلة الضرائب المباشرة فى عام ١٩٥٤/٥٣ أصبحت تمثل ٢٢٪ فقط فى عام ١٩٨١/٨٠ ، ويرجع ذلك لأسباب كثيرة أهمها :

- نمو حصيلة الانواع الأخرى من الضرائب المباشرة وخاصة الضريبة على دخول الأعمال (١) ، والغاء الضرائب الإضافية للدفاع والأمن والجهاد

(١) راجع : نظام الضرائب الحاضر والمستقبل ، مرجع سبقت الإشارة إليه ، ص ٥٨ وما بعدها والنشرة الاقتصادية للهيئة الأهلى المصرى ، المجلد ٣٧ - العدد الاول ١٩٨٤ ، ص ٢٢ .

وكذلك توسع المشروع فى الإعفاءات المقررة من هذه الضرائب ، وأيضاً ثبات السعر المقرر بالنسبة لضريبة الأطنان منذ عدة طويلة (١)

- ويجرى الآن الإعداد لإصدار قانون جديد للضرائب العقارية أعدت مشروعه وزارة المالية ويتضمن هذا المشروع إلغاء الإعفاءات الضريبية على المباني السكنية وإخضاعها لضريبة تصاعديه كما يتضمن المشروع زيادة الضريبة على المباني لغير أغراض السكن (المباني الادارية) السى نسبة ٣٠ ٪ من صافى القيمة الابجارية ، كما تضمن الابقاء على الضريبة على الأرض الفضا .

(١) كانت الحصيلة الخاصة بضريبة الأطنان تمثل ٣٣٣ ٪ من اجمالى حصيلة الضرائب المباشرة فى بداية النصف الأول من هذا القرن وأصبحت تمثل فقط ٥ ٪ فى سنة ١٩٧٧ ، راجع :

- د . محمد احمد الرزاز " رؤية لمستقبل الضرائب فى تمويل الانفاق العام فى البلاد الآخذة فى النمو " - مجلة القانون والاقتصاد - عدد خاص بمناسبة العيد المئوى لكلية الحقوق جامعة القاهرة - ١٩٨٣ ، ص ٩٠٣ وما بعدها .

ثالثا : الضريبة على الأراضى الفضاء

يُنظم أحكام هذه الضريبة القانون رقم ١٣٤ لسنة ١٩٧٧ والذي يقر بأن تستحق هذه الضريبة لأول مرة اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٨٠ م.

وتسرى هذه الضريبة على الأراضى الفضاء الواقعة داخل نطاق المدن فى المناطق المتصلة بالمرافق العامة الأساسية من مياه ومجارى وكهرباء ، ولا تسرى هذه الضريبة على الأراضى الخاضعة للضريبة على العقارات المبنية أو للضريبة على الأطنان الزراعية .

وسعر هذه الضريبة ٢٪ من قيمة الأرض ، وتودع حصيلة هذه الضريبة فى حساب خاص لتمويل مشروعات الإسكان الاقتصادية على مستوى كل محافظة تطبيقا لأحكام قانون الحكم المحلى رقم ٥٠ لسنة ١٩٨١ م.

ومن الجدير بالذكر أنه إذا كانت مصلحة الضرائب تقوم بتنفيذ أحكام القوانين المتعلقة بالضرائب على دخل الثروة المنقولة (الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الضريبة على المرتبات ، والضريبة على أرباح المهن غير التجارية) فإن جهات الحكم المحلى تختص بتنفيذ القوانين المتعلقة بمجموعة الضرائب على الإيرادات العقارية تحت إشراف مصلحة الضرائب العقارية ، ومن أهم الأعمال التى تختص بها هذه المصلحة : القيام بعملية حصر وتقدير وربط وتحصيل الضريبة على الأطنان الزراعية والعقارات المبنية والأرض والفضاء وما يلحق بها من ضرائب ورسوم متنوعة .

الباب الثالث

الضريبة على إيرادات
رؤس الأموال المنقولة

كما ذكرنا فى بداية الباب السابق ، يقوم النظام الضريبي المصرى على أساس الضرائب النوعية على الإيرادات المختلفة التى تتوجها ضريبة عامة على هذه الإيرادات ، وقلنا أن الضرائب النوعية المباشرة تنقسم الى مجموعتين أساسيتين أحدهما ضرائب تفرض على الإيرادات الناتجة من الشسرة العقارية وهى التى تناولناها فى الباب السابق ، أما المجموعة الثانية فتضم الضرائب النوعية التى تفرض على الإيرادات الناتجة عن غير طريق الثروة العقارية أو الإيرادات المنقولة بعبارة أخرى . والواقع أن هذه المجموعة الثانية من الضرائب تستند أساسا على تقسيم الإيرادات وفقا لمصادرها .

وتجدر الإشارة هنا الى أن التشريع الضريبي المصرى للمجموعة الثانية يعد من الناحية التاريخية أحدث منها النسبة للمجموعة الأولى . فحتى سنة ١٩٣٩ ، التى تمثل تاريخا فاصلا فى تطوير تشريعنا الضريبي - كانت الضرائب المستى تعتمد عليها الدولة فى تمويل ميزانيتها تتمثل بصفة رئيسية فى ضريبتى الاطيان والمهائى وبعض الضرائب غير المباشرة وعلى وجه الخصوص فى الرسوم الجمركية (١) . وكانت إيرادات الثروة المنقولة كالأسهم والسندات ، وكذلك إيرادات النشاط التجارى والمضاعى معفاء من الضرائب

(١) للاطلاع على مزيد من التفاصيل فى هذه النقطة ولمعرفة اسباب هذا الوضع ، راجع : دكتور عاطف صدقى " التشريع الضريبي : ضرائب الحكومة المركزية المباشرة " - دار النهضة العربية - ١٩٦٨ ، ص ١ ، وما بعدها .

رغم تزايد أهميتها نتيجة لنهضة البلاد الاقتصادية وإقامة المشروعات الصناعية والتجارية المضخمة . وبعد أن استقرت مصر سيادتها التشريعية في كافة الصيادين (١) ، صدر القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ليخضع لأول مرة - إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وفوائد الديون والودائع والتأمينات للضريبة (٢) وكذلك الإيرادات الناتجة عن الأرباح التجارية والصناعية والناتجة من العمل كالأجور والمرتبات .

وكما أشرنا في مقدمة هذا المؤلف ، فإنه نظرا لما أسفر عنه التطبيق العملي لقانون الضرائب سالف الذكر من ثغرات وما حدث في المجتمع من تغييرات سياسية واقتصادية - واجتماعية ، اقتضى الأمر مسيرتها بتشريع ضريبي جديد هو القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ م .

(١) وذلك بعد إلغاء نظم الامتيازات والذي تحقق فعلا في معاهدة مونترو سنة ١٩٣٧ م .

(٢) في ظل هذا القانون خصص المشرع بابا مستقلا لكل من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات ، وجعل أحكام الضريبة الأولى في الباب الأول ، وأحكام الضريبة الثانية في الباب الثاني من الكتاب الأول .

وأخيراً صدر القانون الضريبي الجديد رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (١) تنظم أحكامه الضرائب على الدخل ، وتعالج الثغرات التي أسفر عنها التطبيق للقوانين السابقة ، وتتميز أحكامه بالوضوح والبساطة إلى جانب إمكان تحقيق حصيلة مالية تسمح بتمويل عملية التنمية . ومن أهم ما استحدثته هذا القانون ، بصفة عامة ، فكرة التمييز بين الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين (٢) والضرائب على أرباح الأشخاص الاعتباريين (٣)

وقد أخضع هذا القانون الجديد (٤) ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من إيرادات تنبع لمصادرهم إلى مجموعة مسمّنة بالضرائب النوعية التي تفرضها بالضريبة العامة على هذه الإيرادات . وفيما نحن بصدد ، فلقد عالج المشرع أحكام الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة في الباب الأول من الكتاب الأول من القانون سالف الذكر ، وذلك في المواد من ١ إلى ١٢ . ولقد نظمت هذه المواد الأحكام المتعلقة بنطاق الضريبة وسعرها ووعائها وحالات الإعفاء منها وتحصيلها وسوف نتناول أحكام هذه المواد في فصلين ندرس في أولهما : الأحكام المتعلقة بنطاق الضريبة وخصائصها والإعفاءات المقررة منها .. وفي الفصل الثاني نوضح الأحكام المتعلقة بوعاء الضريبة وسعرها وتحصيلها .

-
- (١) صدر هذا القانون بتاريخ ٩/٩/١٩٨١ م.
 - (٢) الأشخاص الطبيعيون من وجهة النظر الضريبة هم الأفراد والشركات في شركات التضامن .
 - (٣) وهي شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم .
 - (٤) عدلت بعض أحكامه بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ م.

الفصل الأول نطاق سريان الضريبة والاعفاءات الضريبية

ويمكن تقسيم هذا الفصل الى مباحث ثلاثة :
المبحث الأول : خصائص الضريبة وشروط سريانها والواقعة
المنشقة لها .

المبحث الثاني : الإيرادات الخاضعة للضريبة (النطاق
المحدد لسريان الضريبة) .

المبحث الثالث : الاعفاءات المقررة من الضريبة .

المبحث الأول خصائص الضريبة وشروط سريانها والواقعة المنشقة لها

أولا : خصائص الضريبة :

قبل أن نبدأ في سرد هذه الخصائص، يحسن أن نعرض
لأهم ما استحدثه القانون الجديد (٥٧ لسنة ٨١) في
مجال الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة :

أ - أدمج هذا القانون الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال
المنقولة والضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات
في ضريبة واحدة بعد أن كانتا ضريبتين مستقلتين وذلك
نظرا لتماثل طبيعتهما حيث أن مصدر الإيراد لهما
واحد وهو ناتج رؤوس الأموال المنقولة بالمعنى الواسع .

ب - استبعد هذا القانون من نطاق الضريبة ما يلي :

أولا : توزيعات شركات الأموال : وهي شركات المساهمة
وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية
المحدودة . حيث أخضعت الأرباح الصافية لهذه

الشركات بالكامل للضريبة على أرباح شركات الأموال التي نظمها الكتاب الثاني من القانون وذلك بخلاف الوضع الحالي حيث تخضع هذه التوزيعات للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة على أن تخضع هذه التوزيعات من أرباح الشركة الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

ثانيا : حصة الشركاء الموصين في شركات التوصية البسيطة حيث خضعت للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بحيث تربط باسم الشركة .

ثالثا : مكافآت أعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام حيث أخضعت للضرائب على المرتبات .

ورغم أن المشرع قد اعتبر الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ضمن الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين وما يلحق بها ، وجمع هذه الضرائب - كما ذكرنا في الكتاب الأول - إلا أن الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة تتميز بخصائص يمكن اجمالها فيما يلي :

١ - تعد ضريبة غير مباشرة :

لأنها تنصب على الإيرادات الخاضعة لها دون مراعاة للظروف الشخصية للممول الذي يحصل على الإيراد ، ومن ثم فهي تسرى على الإيراد الإجمالي دون الالتفات إلى ما يتكلفه الممول في سبيل الحصول عليه أو إلى الحد الأدنى للمعيشة أو لأية أعباء عائلية .

٢ - تتوسع في مفهوم الدخل الخاضع لها :

فهى تفرض على نتاج رأس المال المنقول سواء كان هذا النتاج يتصف بالتكرار أو الدورية أم كان عارضا (كما فى حالة توزيع فائض التصفية ومكافآت تسديد السندات) (١) وكانت مسaire التشريع الضريبى المصرى فى ذلك لأحكام التشريع الضريبى الفرنسى الذى يفرض الضريبة على مبالغ ليست لها صفة الايراد أو الدخل من الناحية الاقتصادية كى يضمن عدم اقلات ايرادات من الضريبة .

٣ - تحصل بطريقة الحجز عند المنبع :

إذ كلف القانون الشركات والهيئات التى تقوم بتوزيع الناتج (الايرادات) الخاضع للضريبة ، بحجز قيمة الضريبة المستحقة من الناتج قبل صرفه لأصحابه ، وتوريده الى الخزنة العامة . وبطبيعة الحال فان الذى يتحمل عبء الضريبة هو صاحب الناتج من الايرادات الخاضعة لها ، دون أن تقوم بينه وبين مصلحة الضرائب أى علاقة مباشرة (٢)

(١) - رغم أن الفقه المالى قد ذهب فى تعريف الدخل أو الايراد بالمبلغ الذى يحصل عليه صاحبه بصفة دورية مستمرة من مصدر يتصف بالديمام أو الثبات ، فان كثيرا من التشريعات الضريبية لم تلتزم بهذا التعريف بالنسبة للايرادات التى تخضع للضرائب على الدخل وخاصة ايرادات رؤوس الاموال المنقولة .

- راجع فى ذلك د . حسن محمد كمال* الضرائب على الدخل دار الجيل للطباعة - ١٩٨٣ - ص ١٣ ، ١٤ .

(٣) - واستثناء من ذلك فان الناتج الذى تقوم بتوزيعه الشركات والهيئات الاجنبية التى لا تعمل فى مصر - وحيث لا سلطان للمشرع المصرى بالزام هذه الجهات الاجنبية بخضم الضريبة المستحقة وتوريدها للخزنة العامة لا يخضع للتحصيل بطريقة الحجز عند المنبع - راجع د . عادل احمد خشيش* التشريع الضريبى المصرى ، مؤسسة الثقافة الجامعية بالاستندرية ، ١٩٨٤ ، ص ٤٥ .

٤ - تجمع بين معايير التبعية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية :

- وبتضح ذلك لأنها تسرى على :
- الإيرادات التي يحصل عليها المصريين أينما وجدوا (تبعية سياسية متمثلة فى رابطة الجنسية) .
- الإيرادات التي يحصل عليها الأجانب المقيمون عادة فى مصر (تبعية اجتماعية متمثلة فى رابطة الموطن)
- الإيرادات التي تدفعها الشركات التي تعمل داخل حدود مصر بصرف النظر عن جنسيتها أو جنسية المستفيد أو محل اقامته (تبعية اقتصادية متمثلة فى موقع مصدر الدخل) .

٥ - ضريبة شهر سجنسية :

وهذا ما يؤكد السمة الثانية (التوسع فى مفهوم الدخول الخاضع لها) ، حيث تفرض على كافة إيرادات الناشئة من ملكية القيم المنقولة ، بصرف النظر عن الارتباط بمدة السنة ، فهي تسرى على كل توزيع يتم فى أى وقت من السنة

٦ - ضريبة مباشرة ونوعية :

فهى مباشرة لأنها من جهة تصيب الممول ذاته وبصورة مباشرة فلا يمكنه نقل عبئها الى الغير . ومن جهة أخرى لأنها تفرض على الإيرادات الناتجة عن رؤوس الأموال المنقولة ^(١) والضريبة هنا تفرض على الدخل الناتج من الملكية لهذه القيم وليس على ملكيتها .

(١) بعد انتقاد كل المعايير التي قيل بها بشأن التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، يصبح المعيار العملي والذي يعتبر الضرائب على الدخل ورؤوس الأموال ضرائب مباشرة والضرائب على الانفاق والاستهلاك والتداول ضرائب غير مباشرة ، هو المأخوذ به - راجع فى هذه النقطة تفصيلاً د . زين العابدين بن ناصر - علم الملكية العامة والنظام الضريبي - مطبعة المعرفة ، القاهرة ، ١٩٨٥ ، ص ٢٠٠ - ٢٠٥ .

وهى ضريبة نوعية لأنها تفرض على الدخل الناتج من مصدر معين من مصادر الدخل يتمثل في (ناتج رأس المال المنقول فقط دون امتزاجه بالعمل) ، كما أنها تسرى على الإيرادات الأخرى التي تأخذ حكم ناتج رأس المال والتي أوردتها القانون على سبيل الحصر في مجال بيان نطاق سريان هذه الضريبة .

ثانياً: شروط سريان الضريبة

عادة ما تشق الشروط في فقه التشريع المالي من التعريفات، وعلى الرغم من تعدد المشرع الضريبي في ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لما يدخل في نطاق الضريبة الحالية من إيرادات لرؤوس الأموال المنقولة في المادة الأولى منه على النحو الذي سنبينه فيما بعد ، فإنه مع ذلك لم يحدد بطريقة واضحة تعريفاً مبنياً لطبيعة هذه الإيرادات ، وهو أمر ينبغي العمل على تداركه استكمالاً للمقومات المتعارف عليها للتشريع الضريبي ومن أهمها قاعدة الوضوح واليقين . وفي سبيل ذلك يمكن تعريف القيم المنقولة بصفة عامة بأنها تمثل الأصول المالية لشركة تعد قرضاً لشخص معنوي (سندات) أو نصيباً في ملكية رأسماله (أسهم أو حصص) (كحصة الشريك) ، والغالب أن تكون هذه الأصول متمثلة في صكوك ورقية (أسهم وسندات) قابلة للتداول (١) . ويشترط لسريان الضريبة على الإيرادات الناتجة من هذه الأصول ما يلي :

- (١) ولا يشترط لسريان الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة أن تكون مثبته في صكوك قابلة للتداول ، حيث تخضع لهذه الضريبة فوائد الحساب الجاري ، ما لم يكن هذا الحساب يتمتع بأعفاء ضريبية باعتباره قرضاً .
- راجع في ذلك د: عاطف صدقي ، التشريع الضريبي المصري ، ضرائب الحكومة المركزية على الدخل ، دار النهضة العربية الطبعة الثانية ، القاهرة ، ١٩٧٠ ، ص ١٥ .

١ - انتقال الإيراد الخاضع للضريبة من ذمة الشركة أو المنشأة أو الجهة الموزعة إلى ذمة المستفيد :

فان تحقق ربح للجهة ولم يدفع أى مبلغ منه للخير فلا تسرى الضريبة ، وان لم يتحقق ربح ورغم ذلك قامت الجهة بدفع أى إيرادات خاضعة للضريبة وفقا للقانون من الأرباح التي تجمعت فى سنوات سابقة (الاحتياطى) فان هذه الإيرادات تخضع للضريبة . فالضريبة تفرض على دخل المستفيد وليس على أرباح الجهة .

٢ - أن يحتل الشراء للمستفيد :

ويعنى ذلك أن يترتب على الحصول على الإيراد إضافة جديدة إلى ذمة المستفيد المالية - وعلى ذلك فإن رد رأس المال إلى المساهمين - لا تسرى عليه الضريبة حيث لم يتحقق - بناءً على هذا الرد - زيادة فى جانب الأصول لهم .

ثالثا : الواقعة المنشئة للضريبة

تتمثل الواقعة المنشئة للضريبة فى توزيع الإيرادات على المستفيدين (المساهمين) ، فالضريبة تفرض على كل مبلغ يوزع وفى الوقت الذى يوزع فيه ، دون انتظار لنهاية العام ، وطبقا للنظام القانونى المطبق فى هذه اللحظة . ويكفى لسريان الضريبة أن يوضع الإيراد تحت تصرف المستفيد دون نظـر إلى تاريخ حصوله عليه ، أى استلامه . ويعتد بهذا التاريخ ليس فى تحديد سعر الضريبة فقط وإنما يعتد به كذلك فى حساب مدة التقادم الذى يسقط بعد هاق الدولة ففى المطالبة بالضريبة المستحقة لها .

وحتى بالنسبة للتوزيعات المؤقتة ، فانه يجب النظر إليها على أنها توزيعات مستقلة قائمة بذاتها يطبق عليها

النظام القانوني المعمول به لحظة اجراء التوزيع المؤقت
نفسه .

المبحث الثاني
الايادات الخاضعة للضريبة
(النطاق المحدد لسريانها)

حددت المادة الأولى من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ نطاق سريان الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة فى أحد عشر بنداً تعتبر فى مجموعها من قبيل الايرادات المعبرة عن النتاج البحت لرأس المال المنقول دورياً كان أم عارضاً ، وسواء كان رأس المال فى شكل نقدى أو مسمى ، وكذلك الايرادات التى تأخذ حكم نتاج رأس المال . وإذا كانت هذه الايرادات لا تثير فى التطبيق جدلاً فان هناك بعض الحالات الاحتمالية التى قد أثارت فى فقه التشريع الضريبى جدلاً ونقاشاً بشأن خضوعها للضريبة . ونبدأ أولاً بتفصيل الايرادات الخاضعة للضريبة كما وردت تحديداً فى المادة الأولى من القانون سالف الذكر .

١ - الفوائد وغيرها مما تنتجه السندات واذون الخزنة وما يدفع من مكافآت التسديد ومن الانصبة الى حامل السندات وغيرهم من الدائنين (م ١ بند ١) :

ويتضح من عبارة " الفوائد وغيرها " أن الضريبة تفرض على كل ما تنتجه السندات واذون الخزنة من إيرادات مهما كانت صورتها ، أى سواء كانت فى صورة فوائد أو جوائز أو مزايا أو غير ذلك .

والسند هو صك قابل للتداول ، ويمثل جزءاً من قرض طويل الأجل تصدره الشركات أو الحكومة أو وحدات الحكم المحلى ، ويتضمن تعهداً من الجهة التى أصدرته برد قيمته فى تاريخ محدد وسداد فائدة بسعر معين تصرف فى مواعيد

محددة (١) .

أما اذن الخزانة فيمثل جزءاً من قروض قصير الأجل تعتقده الحكومة عادة لحاجتها الى المال لفترة قصيرة لمواجهة عجز موسمي في الميزانية أو لاستخدام الحصيلة في تمويل بعض المشروعات ، وتغرض الضريبة هنا على الفائدة التي ينتجها هذا الاذن . والفوائد تمثل هنا المبالغ التي يلزم المدين بدفعها كمقابل للاقتراض ، والدائن هنا (صاحب اليراد) هو الذي يتحمل بالضريبة ، والمدين (الجهة أو الهيئة المقرضة) يقوم بحجز قيمة الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب .

وتمثل الأنصبة مبالغ تمنح لحاملي السندات بقصد تشجيعهم على الاكتتاب في القرض ، وتتعهد هنا الجهة المدينة بمنح هذه المبالغ لحاملي السندات عن طريق اجراء قروعة مثلا ، بمنح عن طريقها أصحاب السندات الفائزة فسي السحب جوائز أو أنصبة تغرض عليها الضريبة باعتبارها من نتائج السندات .

وتغرض الضريبة على هذه اليرادات اذا ما استعملها حامل السندات (الدائن) أو لأي شخص آخر له صفعة الدائن .

(١) الى جانب الفوائد قد ينص عقد القرض على بعض المزايا

- لحملة السندات يمكن أن نذكر منها مثلا :
- رد السندات بقيمة تفوق قيمته الاسمية ويطلق على هذه الزيادة - مكافأة السداد - .
- اصدار السند بأقل من قيمته الاسمية ودفع مبلغ يعادل هذه القيمة الى صاحب السند عند حلول أجل الوفاء به . ويطلق على هذا الفرق - خصم اصدار السندات - .

٢ - فوائد القروض على اختلاف أنواعها التي تصدرها ، أو
تعتد ها الحكومة أو وحدات الحكم المحلي أو الأشخاص
الاعتبارية أو الشركات أو المنشآت بصفة عامة أو تكون
مطلوبة لديها بأية صفة كانت (١) :

وفقا لهذا النص الذي أوردته المادة (١) بند (٢)
يقصد بالقروض هنا تلك التي لا تصدر بها سندات ، فهنا
تسرى الضريبة على ما يدفع عنها من فوائد ، وأيضا يكون على
المدين حجز قيمة الضريبة ويطلع بمقريرها إلى الخزنة العامة
مباشرة .

ويجب أن نوضح هنا أن مفهوم القروض يختلف عن مفهوم
الديون التي تضم تحتها المادة الأولى (ف ١) من القانون
حيث أن القروض تتعلق بأشخاص القانون العام " الحكومة
وحدات الحكم المحلي " وشركات الاموال ، بينما تتعلق
الديون بالسلفيات التي يكون المدين فيها شخصا طبيعيا
أو شركة من شركات الأشخاص (٢) .

وتخضع الفائدة الناتجة من القروض للضريبة سواء تم عقد
القرض من خلال صكوك قابلة للتداول (سندات أو اذونات)
أو من طريق عقد سلفيات غير معثلة في اذونات أو سندات (٣) .

(١) هذا النص يقابل المادة رقم ١ بند ثالث فقرة أولى من
القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩

(٢) راجع د . حسن محمد كمال ، المرجع السابق ، ص ١٩ .

(٣) يمكن أن تتم الاسندانة من خلال فتح الاعتماد أو الحساب
الجاري ، وهي لا تعد قروضا من الناحية القانونية ، ولكن
المشرع قصد بذلك إخضاع الفوائد الناتجة عن كافة
صور وأشكال الاسندانة .

والمهم في الأمر أن تكون حدود فوائد بطورية لدى أى شخص
معتوى من المذكورين في النص السابق (الحقوقية - وحسنات
الحكم المحلي - الشركات - المنشآت) .

٢ - ما يحصل عليه المصريون أو الأجانب المقيمين عادة في مصر
سواء كانوا من الأفراد أو من الجهات المعتبرة فيها فليس
الفقرة ٢ من المادة الأولى ، من أرباح الشركة ، أو فوائد
أو تسديدات أو استهلاكات لرأس المال أثناء مدة الشركة
أو فائد تصفية ناتجة من ساهمتهم في شركات أو منظمات اجنبية
لا تعمل في مصر أو في شركات نسوية تعمل في الخارج ولا تخضع
للضريبة على أرباح شركات الاموال .

كما تسرى على ما يحصل عليه الأفراد والجهات المشار اليها
نظير رد أو تسديد أو استهلاك حصص التأسيس أو حصص اصحاب
النصيب اذا تم ذلك قبل حل الشركة أو تصفيتها . (١)

ولعل ما يجب التنبيه اليه في هذا النص هو لفظ " عادة "
الذي وصفت به اقامة المصريين أو الأجانب في مصر ، ومعنى
ذلك أن الضريبة لكي تسرى يجب أن تكون اقامة الأجنبي والمصري
اقامة معتادة . ولا يكفي مجرد الوجود في مصر ، فان كانت
الاقامة مابرة فان الضريبة لا تسرى . ويمكن الاسترشاد بأحكام
القضاء لتحديد ضوابط اقامة المعتادة ... ومن ذلك نذكر
حكم محكمة مصر الوطنية (والذي صدر في ٢٣ يونيو ١٩٨١) (٢)

- (١) هذا الجزء الاخير من الفقرة ٣ يمثل نصا مستحدثا يهدف
الى تضييق لفظ (وفقرها) الوارد في اخر المادة رقم ٤
(٢) نهر هذا الحكم في مجلة الحقوق ، السنة السادسة
ص ١٢٦ .

والذى يعرف موطن شخص معين بأنه مكان الذى يكون فيه مركز أعماله ومجمع أمواله ، حيث يقوم فيه باستيفاء ماله وإيفاء ما عليه ، ويعتبر وجوده فيه على الدوام ولو غاب عنه لسبب من الأسباب وأقام فى جهة أخرى بحيث لا يعتبر ذلك التغييب تركا للمحل الأصلى بل تغييبا مؤقتا .

ومن جهة أخرى فإن النص السابق وهو يحدد نطاق ووعاء الضريبة أشار الى أمرين : أولهما يتعلق بالهيئات أو الجهات التى يساهم فيها المصريون أو الأجانب المقيمون عادة فى مصر ، وثانيهما : بيان النتائج أو الإيرادات الخاضعة للضريبة .

ففيما يتعلق بالهيئات أو الجهات ، حددتها النص بأنها الشركات الأجنبية التى يتركز نشاطها فى الخارج أو الشركات المصرية التى تعمل فى الخارج ولا تخضع للضريبة على شركات الأموال (١) - ولا يسرى النص على ما عدا هذه الشركات .

والمقصود بالشركات المصرية التى تعمل فى الخارج ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال ، الشركات التى تتوافر فيها أوضاع المنشأة المستقلة ، أى يكون كل نشاطها وإدارتها وحساباتها فى الخارج (٢) .

أما فيما يتعلق بالإيرادات أو التوزيعات التى يمكن أن يحصل عليها المصريون أو الأجانب المقيمون عادة فى مصر من خلال مساهمتهم فى هذه الهيئات ، فلقد حددتها النص

(١) الاحكام الخاصة بالضريبة على ارباح شركات الاموال وردت بالكتاب الثانى من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (المواد ص ١١١ الى ١٢٢) .

(٢) د . حسن محمد كمال ... المرجع السابق ، ص ٣١ .

بأنها تمثل في (الأرباح - الفوائد - تسديدات أو استهلاكات رأس المال أثناء حياة الشركة - فائض التصفية - حصص التأسيس وحصص أصحاب النصيب) . وعلى ذلك ووفقا لعمومية النص فإن ناتج كافة أنواع الأسهم (في حدود ما أتى به النص) يخضع للضريبة (١) . وفيما يلي نوضح بإيجاز المقصود بهذه الأنواع من التوزيعات :

الأرباح : وتتمثل عادة في المبالغ النقدية التي تقسم بتوزيعها الشركة أو المؤسسة على حملة أسهمها ، وهي تخضع للضريبة سواء كان توزيعها قد تم من الأرباح المتحققة في نفس السنة أو من الأرباح التي تحققت في سنوات سابقة . ويجب أن نشير هنا أنه بالرغم من خضوع الأرباح وبصفة عامة للضريبة ، دون أن يحدد النص تفصيلات هذه الأرباح كما بينت ذلك المادة الأولى من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدلة بالقانون ٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، إلا أن عمومية النص من ناحية ، ومكافحة احتمال التواطؤ بين الشركات الموزعة والمساهمين (المعولين) للتهرب من دين الضريبة من جهة أخرى ، يدعونا لوجوب إخضاع الربح الموزع للضريبة أيا كان شكله : نقدا ، مجانا (على شكل أسهم أو سندات) أو على أية صورة أخرى ولو بطريق غير مباشر . (٢) .

(١) السهم هو حصة الشريك في شركة الأموال ، كما أن كلمة سهم تطلق كذلك على الصك الذي يمثل هذه الحصة وأيا كان نوع السهم أو شكله (نقديا - عينييا - عاديا - ممتازا - اسميا لحامله) فإن نتاجه يخضع للضريبة .

(٢) وقد ذهبت محكمة النقض في حكمها الصادر في ٣ يناير ٤٧ والمنشور في مجموعة أحكام أو مبادئ النقض الضريبية إلى أن التعديل الوارد بالقانون ١٤٦ لسنة ٥٠ والذي بمقتضاه تسرى الضريبة على الأرباح والفوائد ... وسواء كانت هذه الأرباح دورية أم غير دورية وسواء تم توزيعها

الفوائد : هي المبالغ التي يلتزم المدين بدفعها كمقابل لعملية الاقتراض ، وكما هو معروف فان السهم يدر ربحا ، ومن طبيعة الربح أن يرتبط بنشاط المنشأة ، فيزيد بزيادة وينقل مع انخفاضه ... والضريبة تفرض على هذه الفوائد ويتحملها المستفيد (الدائن) بوصفه صاحب الايراد الخاضع للضريبة وتحصل الضريبة في هذه الحالة بأن تقوم المنشأة أو الجهة المدينة بحجز قيمة الضريبة من الفائدة المستحقة وتوريد ها لمصلحة الضرائب .

التسديدات والاستهلاكات : من المعروف أن قيمة السهم لا تسدد الى المساهمين الا عند انقضاء الشركة ، وفي هذه الحالة لا تفرض الضريبة ذلك لأن التسديد لا يعدو وأن يكون رد لرأس المال ، والضريبة تفرض فقط على الايراد الناتج من القيم المنقولة .

ولكن بعض الشركات - قد تلجأ تهربا من دفع الضريبة الى توزيع بعض الأرباح في صورة تسديد قيمة الأسهم أو استهلاكها وللقضاء على مثل هذه التوزيعات المقنعة للأرباح جاء النص بسريان الضريبة على هذه التسديدات والاستهلاكات المستى تتم قبل انقضاء الشركة كما تسرى الضريبة كذلك على ما يسمى بمكافآت التسديد ويقصد بها قيمة الفرق بين السعر الذي تم إصدار السند به والقيمة التي يسدد ها المدين (مَصْدِرُ السند) للدائن ، وهذه المكافأة تمنح لحامل السندات بمثابة ميزة

= نقدا أم مجانا في شكل اسهم أو سندات أو حصص تأسيس أو على أية صورة أخرى ولو بطريق غير مباشر - هذا التعديل وفقا لمحكمة النقض يعتبر تفسيرا لنص المادة القديمة وأنه لم ينشئ حكما جديدا ، بمعنى أن توزيع الأسهم المجانية يخضع للضريبة على ايرادات القيم المنقولة حتى لو كان قد تم قبل تعديل المادة الأولى بالقانون رقم

تقترن بالسند . ومثال ذلك كأن تصدر الجهة أو الشركة السند بقيمة اسمية قدرها ١٠٠ جنيه وتتعهد برد مبلغ ١٠٥ جنيه لحامل السند وقد يحدث العكس بأن تقوم الجهة بإصدار السند بأقل من قيمته الاسمية ، وتتعهد عند حلول ميعاد رد قيمته برد القيمة الاسمية لا القيمة التي أصدر بها ، وهنئذا فإن الضريبة تسرى كذلك على قيمة الفرق بين القيمتين .

ويمكن بصفة عامة أن نقرر أن المشرع قد وضع قرينة مقتضاها أن تسديد قيمة السهم حال حياة الشركة أو استهلاكه يعتبر توزيعا مقنعا للأرباح ، ومن ثم يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة .

فوائد التصفية : وتشير الفقرة الثالثة من المادة الأولى إلى خضوع فوائد التصفية الناتجة عن المساهمة في الشركات أو المنشآت الأجنبية التي لا تعمل في مصر أو في شركات مصرية تعمل في الخارج ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الاموال والمقصود بفائدة التصفية (أو فائض التصفية) أنه المبلغ المتبقى بعد تحويل اصول الشركة الى نقود وسداد الديون المستحقة للغير ورد ماسبق أن سددته المساهمون كحصة في رأس المال . فمن المتصور انه منذ تصفية الشركة قد يحدث أن تكون موجوداتها معبرة عن ارتفاع في القيمة من شأنه أن يؤدي الى حصول المساهم عند التصفية على مبلغ يزيد على القيمة الاسمية للسهم ، وتخضع هذه الزيادة أو الفائض للضريبة باعتبارها ايراد أو ناتج للسهم ، والعبرة في تحديد قيمة هذه الزيادة أو هذا الفائض الخاضع للضريبة بالقيمة الاسمية للسهم (التي سددت كلها أو الجزء الذي سدد منها فقط) ، وليس بقيمتها السوقية وقت التصفية سواء كانت هذه القيمة السوقية تزيد أو تقل عما سدد للمساهمين . كما أنه لا ينظر الى ما دفعه المساهم في سوق الاوراق المالية ثمنا لأسهمه فعلا ، فالعبرة فقط في القيمة

الاسمية للأسهم (١) .

وأيا كان الشكل المتخذ لتوزيع هذه الفوائد (الفائض) فانها تخضع للضريبة ، فان تم توزيع موجودات الشركة عينها على المساهمين ، وزادت قيمة نصيب المساهم على القيمة الاسمية لأسهمه ، فان الضريبة تسرى على قيمة هذه الزيادة وتخضع الزيادة للضريبة حتى لو كان سببها راجعاً لسبب لا دخل لنشاط الشركة فيه . وأيضا تسرى الضريبة على قيمة الفائض لو أن سبب حدوثة يرجع لتصفية الشركة الذى نتج عن اندماجها فى شركة أخرى .

رد وتسديد واستهلاك حصص التأسيس وحصص اصحاب الانصبة :

فى نهاية الفقرة الثالثة من المادة الأولى ورد النص على أن الضريبة تسرى كذلك على ما يحصل عليه الأفراد والجهات المشار إليها (وهم المصريون او الاجانب المقيمون عادة فى مصر) نظير رد او تسوية او استهلاك حصص التأسيس أو حصص اصحاب النصيب ، اذا تم ذلك قبل حل الشركة أو تصفيتها .

(١) اذا كانت القيمة الاسمية مثلاً للسهم ٥ جنيهات ، ولكن المساهم دفع ١٠ جنيهات ليحصل على السهم ، ويعتد تصفية الشركة حصل عن السهم وفائض التصفية معا مبلغاً قدره ٧ جنيهات ، فان ما يخضع للضريبة هنا هو مبلغ ٢ جنيه = الفرق بين ٧ - ٥ وذلك من وجهة النظر الضريبية . اما من وجهة نظر المساهم فانه يكون فى النهاية قد خسر فعلاً ثلاثة جنيهات = الفرق بين ١٠ - ٧ .

راجع : د . حسن محمد كمال ، المرجع السابق ،

والمقصود بحصص التأسيس (كما حددتها الفقرة الأولى من المادة ٣٤ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ باصدار قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة) أنها الحصص التي تمنحها الشركة لبعض الأشخاص أو الهيئات مقابل تنازل أى منهما للشركة من التزام منووح من الحكومة أو عن حق من الحقوق المعنية (١) وتعطى هذه الحصص لأصحابها الحق فى الحصول على نصيب فى أرباح الشركة أثناء وجودها ، ولكن هذه الحصص لا تدخل فى تكوين رأس مال الشركة ، ومن ثم لا يكون لأصحابها الحق فى الحصول على شىء من فائض التصفية عند انتهاء الشركة . وتسرى الضريبة هنا على هذه الأرباح باعتبارها ناتجة من هذه الحصص . والجدير بالذكر هنا أن الضريبة تسرى على ما يحصل عليه الممول إذا لجأت الشركة الى استهلاك أو تسديد أو رد تلك الحصص عن طريق شرائها من أصحابها وأدت لهم مقابل نقدى يزيد على قيمتها وقت تقديمها اليها ، أيا كان مصدر المبالغ التي دفعت منها الشركة ثمن شرائها وسواء تم الشراء من سوق المال (البورصة) أو من أصحابها مباشرة فتسرى الضريبة على الفرق بين قيمة الحصة والثلث الذى دفعته الشركة فيها . (٢)

(١) تمنح هذه الحصص كذلك نظير خدمات أو جهود أو مساعدات يؤديها المستفيدون (أصحاب الحصص) للشركة عند تأسيسها . وهذه الحصص تمثل صكوكا قابلة للتداول ولكنها ليست لها قيمة اسمية .

(٢) يرجع فى تقدير قيمة الحصة (خصوصا أنها ليست لها قيمة اسمية) لوثائق الشركة أو تقديرات مصلحة الضرائب راجع: د . عاطف صدقى - المرجع السابق ، ص ٣٤ .

وفى كل الأحوال يشترط أن يكون ذلك أثناء حياة الشركة .

أما حصص اصحاب النصيب فى الأرباح ، فقد سوى المشروع معاملتها بخصص التأسيس فيما يتعلق بعمليات الرد والهلاك او التسديد وخضوعها للضريبة . ذلك أن بعض الشركات تقوم فى عقد تأسيسها بمنح بعض الأشخاص حصصا أو أنصبة فسوى الأرباح خلاف حصص التأسيس . ومن أمثلة ذلك ما تقرره الشركات التى تحصل على امتياز من نصيب فى الربح للمهبة العامة التى منحت الامتياز مقابل منحها الامتياز للشركة . وعلى ذلك يقصد بصاحب النصيب الشخص الذى يقدم للشركة عند انشائها خدمات خاصة مقابل نصيب معين فيما تحققه من أرباح .

وإذا كانت الحصة المقدمة من الشخص فى صورة عمل فقط (وتقرر له فى عقد التأسيس نصيبا فى الأرباح) فإن ما يحصل عليه هذا الشخص من نتائج هذه الحصة يخضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ويعد من أصحاب النصيب وفقا لنص الفقرة الثالثة من المادة الأولى .

أما ما يؤديه الشخص من عمل او خدمات للشركة بعقد التأسيس بناء على اتفاق يحصل بمقتضاه على جزء من الأرباح فهنا تثار فكرة خضوعه للضريبة على الأجور (الاتفاق هنا يعد عقد عمل وليس عقد تأسيس الشركة) .

وإذا لجأت الشركة الى استهلاك حصص أصحاب الأنصبة عن طريق شرائها من أصحابها فان الضريبة فى هذه الحالة تستحق على الفرق بين قيمة ما تدفعه الشركة ثمنا للحصة وبين القيمة التى قدرت بها عند تقديمها إليها .

وأسوة بما ذكرنا بالنسبة لخصص التأسيس ، فإن حصص أصحاب النصيب لا تخول لأصحابها حق المشاركة فى فائض التصفية عند انقضاء الشركة . لأن هذه الحصص لا تشكل جزءا من رأس مال الشركة .

٤ - ما يحصل عليه الأفراد والجهات المنصوص عليها في البند السابق (المصريون والا جانب المقيمين عادة في مصر سواء كانوا افراد او جهات : الحكومة ، وحدات الحكم المحلي الاشخاص الاعتبارية - الشركات والمنشآت) من فوائد ايرادات عما يملكون من سندات وأوراق مالية أجنبية حكومية وغيرها من القيم المالية الاجنبية (١) .

وظاهر من نص هذه الفقرة أن المشرع الضريبي يطبق مبدأ التبعية السياسية (الجنسية) والتبعية الاجتماعية (الموطن) . فالمصري المستفيد من ناتج هذه القيم المنقولة الاجنبية يخضع للضريبة سواء كان فردا او شخصا اعتباريا ، كما يخضع لها كذلك الاجنبي المقيم عادة في مصر ، وقد رأينا تطبيق هذا المبدأ كذلك في نص الفقرة السابقة .

هـ - فوائد الدين ايا كان نوعها وفوائد الودائع والتأمينات النقدية متى كانت هذه الديون والودائع والتأمينات النقدية مطلوبة لمصريين او لا جانب مقيمين عادة في مصر ولو كانت ناتجة من اموال مستثمرة في الخارج .

وهنا نلاحظ أن المشرع كما أخضع - في الفقرة الثانية - فوائد القرض (ايا كان نوعها) للضريبة ، أخضع كذلك فوائد الديون (ايا كان نوعها) ولعل المشرع قد قصد بذلك أن تشمل الضريبة اصحاب رؤوس الاموال الذين يقروضون الاشخاص بدلا من اقراض الحكومة او وحدات الحكم المحلي او الاشخاص الاعتبارية .

(١) هذه الفقرة تقابل المادة رقم ٤ في القانون رقم ١٤٦ -

ويجب الاشارة هنا الى أن المشرع فى ظل القانون الجديد (١٥٧ لسنة ١٩٨١) قد أخضع فوائد القروض وكذا فوائد الودائع والديون والتأمينات لضريبة واحدة هى الضريبة على إيرادات التقييم المنقولة . بينما كان القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يخضع فائدة القروض للضريبة على إيرادات القيم المنقولة (اذا كان المدين حكومة - وحدة محلية - شركة أو منشأة) بينما كان يخضع فائدة الدين للضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات (اذا كان المدين فى القرض فردا ، أو كانت الفائدة ناتجة من وديعة أو تأمين نقدى) (١)

ومن الأهمية بمكان أن نشير الى شرطين يجب توافرهما حتى تخضع الإيرادات المذكورة فى هذه الفقرة للضريبة :

الشرط الأول : ويتعلق بفوائد الديون أو فوائد الودائع والتأمينات النقدية ، فلكى تسرى الضريبة عليها يجب أن تكون الودائع والديون والتأمينات النقدية مطلوبة لمصريين أيا كان موطنهم أو محل إقامتهم (وهذا تطبيق لمبدأ التبعية السياسية) أو اجانب مقيمين عادة فى مصر (وهذا تطبيق لمبدأ التبعية الاجتماعية) حتى لو كانت الفوائد ناتجة لأموال مستثمرة فى الخارج .

الشرط الثانى : ويتعلق بالحالة التى تكون فيها الديون ، أو الودائع والتأمينات النقدية مطلوبة لأجانب غير مقيمين فى مصر فهنا لا تخضع الفوائد للضريبة الا اذا توافر مبدأ التبعية الاقتصادية (وجود الجهات أو المنشآت أو الشركات المدينة فى مصر) ، وذلك تطبيقا لنص الفقرة السادسة من المادة الأولى " وتسرى الضريبة على فوائد الديون أيا كان نوعها

(١) ويمكن تفسير مسلك المشرع فى هذا الخصوص بأنه علاج للانتقادات التى وجهت للقانون القديم .

وفوائد الودائع والتأمينات النقدية في جمهورية مصر العربية تسعى
كانت مطلوبة لأجانب غير مقيمين بها عادة .

ويمكن أجمال الإيرادات الخاضعة للضريبة وفقاً لمسا يورد
في نص الفقرتين الخاصة والسادسة فيما يلي :

أولاً : قواعد لطريقة الإيرادات :

أ - قواعد الديون : (١)

وهي تشمل فوائد الديون التي يكون فيها المدين
فرداً أو شركة تضامن أو شركة توصية بسيطة ، وأياً
كان نوعها عادية أو ممتازة أو مضمونة برهن ، وأياً
كانت طبيعتها مدنية أو تجارية وأياً أيا كانت
وسيلة إثباتها في محوور رسمي أو عرفي ... وحسب
لو كان الأمر يمثل في جريمة الاعتداء على الأقراض
بها فاحض فإن الضريبة واجبة السريان على الفوائد

ب - قواعد الودائع :

وحسب تسري الضريبة على فوائد الودائع - طبقاً
لصراحة النص يجب أن تكون هذه الودائع نقدية
وبعد توافر هذا الشرط لا يهم بعد ذلك أن تكون
الودائع لبنك لدى البنوك الأخرى أو ودائع الأفراد
لدى البنوك (تحت الطلب ، لأجل ، باخطار
سابق) وأيضاً تلك التي يودعونها في حسابات
التوفير بالبنوك وبمصاديق التوفير بالبريد (*)

(١) الدين هو الالتزام بدفع مبلغ معين من المال ، وتتضمن
الفائدة في المبلغ الذي يؤديه الدين بالإضافة إلى
اصل الدين .

(*) ومن وجهة النظر الضريبية لا يهم الشكل الذي تتخذه
الفوائد ، نقدي أو في أطار منتج ، فإنه وفقاً للنص
تخضع الفوائد للضريبة أياً كان نوعها .

ج - فوائد التأمينات النقدية :

ويقصد بالتأمينات النقدية تلك المبالغ التي يودعها أصحاب الاعمال بالمصالح الحكومية والهيئات المختلفة ويكون لهم الحق في اقتضاء فوائد عنها في حالة تأخر المصالح والهيئات المشار اليها في ردها اليهم بعد انتهاء الغرض منها ، كما يقصد بها كذلك تلك المبالغ التي يودعها شخص طرف شخص آخر كضمان لتنفيذ التزام وقع عليه أو كضمان لمراعاة ماتم الاتفاق عليه بشأن تنفيذ هذا الالتزام .

ويشترط لخضوع هذه الفوائد للضريبة أن تكون نقدية ، ولا يهم بعد ذلك ان كان دفع التأمين على سبيل الاجبار بمقتضى نص قانونى او حكم قضائى او على سبيل الاختيار ، كما أن شخص المودع لديه ليس محل اعتبار ، فسواء كان هيئة عامة أو شركة فان الضريبة تسرى على الفوائد .

ثانيا : وفقا للأشخاص الخاضعين للضريبة :

أ - المصريون والأجانب المقيمون عادة في مصر بالنسبة لما يحصلون عليه من فوائد عن أموال مستثمرة ففى مصر أو خارجها .

ب - الأجانب غير المقيمون عادة في مصر بالنسبة لما يحصلون عليه من فوائد أموال يكون محل استثمارها في مصر .

(*) يرجع الى الفقرة السابقة من المادة ٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فيما يتعلق باعفاء فوائد هـ هذه الحسابات من الضريبة .

ثالثا : وفقا لمكان استثمار الأموال :

- أ - الأموال المستثمرة في مصر تخضع فوائد ها للضريبة (بصرف النظر عن جنسية المستفيد ومكان اقامته) .
- ب - الأموال المستثمرة خارج مصر تخضع فوائد ها للضريبة اذا كان المستفيد (مصرية أو أجنبية مقيمة اقامة معتادة في مصر) .

٦ - مقابل الحضور الذى يمنح للمساهمين بمناسبة انعقاد الجمعيات العمومية :

وقد أخضع المشرع هذا المقابل للضريبة ، وفقا لما نص عليه الهند السابع من المادة الأولى . وتجدر الإشارة هنا الى أن هذا المقابل لا يعد ايرادا بالمعنى الفنى من وجهة النظر الضريبية ، حيث لا تظهر فيه صفة التوزيع الناتج عن قيم منقولة بل انه لا يعد وأن يكون تغطية لما يتحمله المساهمون من نفقات في سبيل حضور الجمعيات العمومية .

والحكمة التى توخاها المشرع في فرض الضريبة على هذا المقابل هو تفادى مغالة الشركات أو المنشآت فى استدلال الحضور من ناحية أو اجراء توزيعات عامة فى صورة مقابل الحضور حتى يفلت المساهم من دفع الضريبة على ايرادات القيم المنقولة ولما كانت هذه الضريبة عينية ، فانها تفرض على كل ما يحصل عليه المساهم كمقابل حضور دون خصم أية نفقات .

٧ - ما يمنح لأعضاء مجالس الادارة فى شركات المساهمة والمديرين وأعضاء مجالس الرقابة من المساهمين فى شركات التوضعية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ (١) ... من المرتبات والمكافآت

(١) الفى هذا القانون وحل محله القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد ٤٠ والصادر فى أول أكتوبر ١٩٨١ م .

والاجور والمزايا النقدية والعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل وغيرها من البدلات والهيئات الاخرى على اختلاف انواعها . (١)

وأول ما يلاحظ في هذا النص ، أن المشرع قد قصد من الاحالة الى القانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ في تحديده للأشخاص الخاضعين للضريبة انه يسرى على شركات القطاع الخاص وحدها ويؤكد هذا أن الفقرة الثالثة من المادة ٥٥ من القانون تنص على اخضاع ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس ادارة شركات القطاع العام من مرتبات ومكافآت للضريبة على المرتبات .

والحكمة في اخضاع هذه الايرادات والتي تمنح لأعضاء مجالس الادارة وأعضاء مجالس الرقابة في شركات القطاع الخاص المذكورة ، تقتل في أن ما يحصل عليه هؤلاء الأشخاص لا يتناسب مع درجة مساهمتهم في أعمال الشركات ، وانما يتناسب عادة مع مدى مساهمتهم في رأس مال المنشأة أو الشركة ، كما أن ما يمنح لهؤلاء الأشخاص يكون نظير الميزات الأدبية التي يوفرونها للمنشأة أو الشركة وما يحققه وجودهم من توافر الثقة والاطمئنان من جانب أفراد المجتمع عموماً بالنسبة لمركز الشركة ، الأمر الذي يدفع ويشجع هؤلاء الأفراد على الاكتساب في الأسهم . وعلى ذلك فإن الفقه الضريبي قد جرى على اعتبار هذا الضمان الأدبي أو المعنوي الذي يحققه وجود هؤلاء الأشخاص بعثابة أصل من أصول الشركة ومن هنا اعتبر ما يمنح لهم في حكم الايراد الناتج من رأس المال وبالتالي يخضع للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة .

وواضح من النص توسع المشرع في اخضاع كل ما يمنح لهؤلاء الأشخاص ايا كانت صورته للضريبة على ايرادات القيم

(١) هذه الفقرة تقابل الفقرة الرابعة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ م.

المنقولة ، رغبة في السيطرة على كل ما يمنح لهم ودون أن تتاح الفرصة لإقالات أى صورة من تلك الإيرادات وتحت أى اسم من الخضوع لهذه الضريبة ذات السعر الأعلى والتي لا تراعى فيها أية ظروف شخصية للممول كما ذكرنا فى الحديث عن خصائصها ، بخلاف الحال فى الضريبة على المرتبات والأجور .

وتجدر الإشارة الى أن الفقرة الثالثة من المادة الأولى ولو أنها قد نصت على اخضاع كل ماتضمنته من إيرادات للضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، إلا أنه عند تطبيق هذا النص يجب مراعاة ما أورده القانون بعد ذلك فى خصوص الفقرتين التاسعة والعاشرة من نفس المادة ، حيث قضت باخضاع جانب من تلك الإيرادات للضريبة على المرتبات كما سيأتى بيانه .

٨ - المرتبات والمكافآت والأجور والمزايا النقدية والعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل التى يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبين أو المديرين الآخرين ، وذلك مقابل مقابل عملهم الإدارى فيما يزيد على ٥٠٠٠ جنيه فى السنة لكل منهم وذلك دون الاخلال بحكم المادة ٥٥ من هذا القانون .

ومؤدى هذا النص أنه اذا تبين أن مجموع ما حصل عليه أحد الأشخاص المشار اليهم مقابل عمله الإدارى (من مرتبات ومكافآت وأجور ومزايا نقدية أو عينية ... الخ) لا يتجاوز ٥٠٠٠ جنيه فى السنة فإن هذا المبلغ يخضع للضريبة على المرتبات والأجور وذلك اسوة بما يحصل عليه أعضاء مجالس الإدارة الآخرون فى مقابل عملهم الإدارى الفعلى . والسبب أن رئيس أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو المدير يضطلع بمسؤولية الإدارة الفعلية ويترتب على ذلك أن ما يتقاضاه بعد اجرا مقابل عمل .

ولكن المشرع خشى أن تلجأ المنشآت والشركات الى أن تستغل هذا الوضع لتبالغ في اضافة صفة العضو المنتدب ، أو المدير الفعلي على عدد كبير من أعضاء مجالس اداراتها ومن ثم تبالغ في اعطاء هؤلاء مكافآت أو مزايا نقدية أو عينية تخضع للضريبة على المرتبات ذات السعر النسبي المنخفض والتي تراعى الظروف الشخصية للممول وليس للضريبة على الإيرادات الناتجة من القيمة المنقولة ذات السعر الأعلى والتي لا تراعى أية ظروف شخصية للممول . ومن أجل ذلك أخضع المشرع ما يحصل عليه هؤلاء (أعضاء ورؤساء مجالس الادارة المنتدبين والمديرين) من مبالغ تتجاوز . . . ه آلاف جنيه للضريبة على إيرادات القيمة المنقولة .

وحتى يقضى المشرع على وسائل التحايل من جانب الشركات أو المؤسسات اذا ما فكرت في زيادة عدد المستفيدين من الحكم المتقدم فانه أورد في الفقرة الرابعة من المادة الخامسة والخمسين من القانون (١) شروطاً ثلاثة ، لا بد من توافرها حتى يمكن اخضاع ما يزيد فقط على الخمسة آلاف جنيه في السنة للضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، وهذه الشروط هي :

- ١ - ألا تزيد مساهمة رئيس مجلس الادارة أو العضو المنتدب أو المدير ، في رأس مال الشركة ، عن القدر المشروط قانوناً لعضو مجلس الادارة .
- ٢ - ألا يستفيد من هذا الحكم في كل شركة أكثر من أربعة محددين بالاسم .

(١) هذه الفقرة من المادة ٥٥ تحدد شروط خضوع ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الادارة المنتدبين أو المديرين بشركات المساهمة في القطاع الخاص للضريبة على المرتبات .

٢ - ألا يتجاوز ما يحصل عليه أى من هؤلاء " مبلغ خمسة آلاف جنيه في السنة سواء أكان ذلك مبالغاً ثابتاً ، أو نسبة مئوية من صافى الربح أو المبيعات أو غير ذلك .

فان تخلف أحد هذه الشروط فان الضريبة واجبة التطبيق على المبلغ المعطى تكون الضريبة على إيرادات القيم المنقولة وليست الضريبة على المرتبات والأجور . (١)

٩ - بدلات التمثيل والاستقبال التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الادارة المنتدبين او المديرين فسي الشركات المنصوص عليها في الهند - ٨ - وذلك فيما يزيد على ٣٠٠٠ جنيه سنوياً لكل منهم :

وبلاحظ هنا أن المشرع قد أخضع هذه البدلات فيما يزيد على ٣٠٠٠ جنيه للضريبة على إيرادات القيم المنقولة وليس للضريبة على المرتبات تحقيقاً لذات الغرض وتوخياً لنفس الحكمة التي قصدها في الفقرة السابقة ، والتي تتمثل في منع تحايل الشركات المذكورة في الفقرة الثامنة (شركات القطاع الخاص وحدها من مساهمة وتوصية بالأشهم وذات مسئولية محدودة) من مبالغ في إعطاء رؤساء وأعضاء مجالس الادارة المنتدبين أو المديرين بدلات تمثيل واستقبال لا تتناسب مع ما يؤدونه من أعمال التمثيل والاستقبال ،

(١) كانت الفقرة الرابعة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تنص على أن الضريبة على إيرادات القيم المنقولة تسرى (على كل ما يزيد من أرباح الشركات لمصلحة أعضاء مجالس الادارة ... وكذلك كل ما يمنح بأية صفة كانت الى أعضاء مجالس الادارة ممن مقابل حضورهم الجلسات او من المكافآت والتعديبات الاخرى على اختلافها .

ولا تسرى هذه الاحكام على ما يستولون عليه أعضاء مجالس الادارة المنتدبين او المديرين فهي المبالغ التي يأخذها أعضاء مجالس الادارة الاخرين وذلك في مقابل عملهم الاداري ، ويشترط ألا يستفيد من هذا الحكم في كل شركة أكثر من عضوين معينين والا يزيد ما يستولى عليه

ومن ناحية أخرى فإن المشرع قد خشي أن تجرى الشركة توزيعات لهؤلاء الأشخاص في صورة بدلات تمثيل أو استقبال حتى تخضع للضريبة على المرتبات ذات السعر الأقل .

ويمكن أن يستفاد من النص المذكور أن ما يحصل عليه هؤلاء الأشخاص في هذه الشركات بصفة بدل تمثيل واستقبال معفى من جميع أنواع الضرائب بحد أقصى ٣٠٠٠ جنيه سنوياً لكل منهم ، وما يزيد على ذلك فإنه يخضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة . (١)

وبذلك يكون المشرع قد أضفى على بدلات التمثيل والاستقبال (فيما زاد على الحد الأقصى المذكور) صفة الإيراد الناتج عن القيم المنقولة حكماً حتى لا يخضع للضريبة لضريبة المرتبات .

وتجدر الإشارة أن نص هذه الفقرة مستحدث ولم يوجد مثيلاً له في القانون السابق رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

١٠- " ما يؤخذ من أرباح الشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بإصدار نظام استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة ، لمصلحة أعضاء مجالس الإدارة المصريين وكذلك كل ما يمنح لهم بأية صفة كانت من بدل

= كل منهما في السنة على ثلاثة آلاف جنيه سواء كان ذلك في شكل مبلغ ثابت أو نسبة مئوية من صافي الربح أو المبيعات أو غير ذلك .

(١) راجع : د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ٣٢

تمثيل أو مقابل حضور جلسات أو مكافآت أو أتعاب أخرى ،
وتسرى الضريبة في هذه الحالة بواقع النصف وذلك خلال مدة
الاعفاء الضريبي المقرر للمشروع ودون الاعتداد بأي إعفاء
تقرر في قانون آخر .

وهذا النص الذي ورد في الفقرة ١١ من المادة الأولى
من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هو نص مستحدث لم يكن
موجودا من قبل في ظل القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وإن كان
يوجد مقابلا له في المادة رقم ٢٨ في القانون رقم ٤٦ لسنة
١٩٧٨ م .

ولما كان القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ الخاص بنظام
الاستثمار للمال العربي والأجنبي والمناطق الحرة يهدف
أساسا الى تشجيع الاستثمارات في مصر فقد نُصّرفيه على اعطاء
مزايا عديدة لتحقيق هذا الهدف منها منح اعفاءات ولمدة
معينة للمشروعات الاستثمارية من الضرائب تحقيقا لمصلحة
الاقتصاد القومي ، ومسايرة لهذا الاتجاه جاء نص هذه الفقرة
والتي نحن بصدد ها ليقدر تخفيف العبء الضريبي لمصلحة
أعضاء مجالس الإدارة المصريين في الشركات الخاضعة
لأحكام قانون الاستثمار رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ، وتمثل هذا
التخفيف في أن كل ما يحصلون عليه بأية صفة كانت (من
بدلات التمثيل أو مقابل الحضور أو المكافآت أو الأتعاب
الأخرى) يكون خاضعا للضريبة على إيرادات القيم المنقولة
ولكن بواقع النصف فقط ، على أن يكون ذلك التخفيف مطبقا
فقط خلال المدة التي يُعفى المشروع الاستثماري من دفع
الضرائب خلالها وكما هو واضح فإن من يستفيد من هذا
التخفيف هم فقط أعضاء مجالس الإدارة المصريين في تلك
المشروعات دون أعضاء المجالس المذكورة من الأجانب الذين
يتمتعون بالاعفاء الكامل من الضريبة على إيرادات القسيم
المنقولة وملحقاتها وذلك عن الأرباح التي توزعها المشروعات
الخاضعة لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ وذلك طوال

مدة الإعفاء الضريبي المقرر للمشروع (١)

ولقد اعتبر المشروع هنا أن ما يحصل عليه عضو مجلس الادارة المصرى من الايرادات المذكورة فى حكم الايرادات الناتجة من رأس المال (على الرغم من كون بعضها محدد بايـسـراد مقابل عمل كبدل الحضور والمكافآت والانتعاب) خشية أن ينصرف الإعفاء المقرر لصالح شركات الاستثمار الى هذه الايرادات التى تُعطى لأعضاء مجالس الادارة المصريين خلال مدة الإعفاء الضريبي ، الأمر الذى أخضعها بواقع نصف الضريبة - تخفيفا للعبء الضريبي من ناحية ، وانسجاما مع بقية النصوص من ناحية أخرى .

(١) وعلى الرغم من ذلك فان نص الفقرة الحادية عشرة من المادة الاولى من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ التى نحن بصدد ها يعد تعديلا لحكم المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار اليه ، والذي يقضى بإعفاء الارباح التى توزعها المشروعات الخاضعة لاحكامه من الضريبة على ايرادات القيم المنقولة وملحقاتها .

المبحث الثالث

الاعفاءات المقررة من الضريبة

قبل أن نبدأ فى سرد حالات الاعفاء المقررة من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة يحسن أن نشير الى الأمور التالية :

١ - ورد بيان هذه الاعفاءات فى المادة الرابعة من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (١)

٢ - ابتغى المشرع من تقريره لهذه الاعفاءات تحقيق أهداف كثيرة نذكر منها : تجنب حدوث الازدواج الضري سوا فى المجال الداخلى أو الدولى ، وتشجيع الدولة على الحصول على القروض والاقتمان اللازم لها وكذا حفز الأفراد والمشروعات على الادخار فى صوره المختلفة وممارسة عمليات التأمين .

٣ - يمكن تقسيم الاعفاءات المقررة الى مجموعات أربع على النحو التالى :

أولاً : اعفاءات متعلقة بإيرادات بذاتها بصرف النظر عن أصحابها أو المستفيدين بها .

ثانياً : اعفاءات متعلقة بفوائد السندات التى تصدرها شركات المساهمة بصفة عامة وبنوك القطاع العام .

ثالثاً : اعفاءات متعلقة بأرباح وفوائد القيم المنقولة الأجنبية المملوكة لشركات التأمين المصرية .

رابعاً : اعفاءات أخرى ورد النص عليها فى قوانين خاصة أو بناء على اتفاقيات دولية .

(١) عالج القانون القديم ١٤ لسنة ٣٩ هذه الاعفاءات فى المواد الأولى والخامسة والسادسة والخامسة عشرة والسادسة عشرة .

أولاً : الاعفاءات المتعلقة بإيرادات هذا الباب بصرف النظر من المستفيدين منها :

وجاء النص على هذه الاعفاءات في الفقرات ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ ، ٧ ، ٨ من المادة الرابعة من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، ويمكن تفصيلها على النحو التالي : (١)

١ - فوائد السلفيات والديون والودائع المتصلة بمباشرة المهنة

تنص الفقرة الأولى من المادة الرابعة على أن يعفى من الضريبة " فوائد السلفيات والديون والودائع المتصلة بمباشرة المهنة " ، بشرط أن تكون داخلة في حساب المنشآت المنفصلة بها الكائنة في جمهورية مصر العربية وخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال "

٢ - الفوائد الدائنة على حسابات اتفاقيات الدفع والقروض

والتسهيلات الائتمانية الأجنبية وارصدة الحسابات الحرة والحسابات الخاصة (الفقرات ٢ ، ٣ ، ٤ من المادة الرابعة)

- نصت الفقرة الثانية من المادة الرابعة على أن يعفى من الضريبة " الفوائد المستحقة على الأرصة الدائنة للحسابات التي تفتح تنفيذا لاتفاقيات الدفع ، وبشرط المعاملة بالمثل " .

- وجاء نص الفقرة الثالثة من ذات المادة ليقرر اعفاء فوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة أو وحدات الحكم المحلي أو الهيئات العامة أو شركات القطاع العام من مصادر خارج جمهورية مصر العربية " .

(١) نلاحظ أن المشرع هنا قد خرج استثناءً على مبدأ عمومية الضريبة (العمومية المادية) المتعارف عليه ضمن القواعد الحاكمة لفرض وجباية الضرائب في علم المالية العامة حيث قرر إعفاء بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة وكان لخروجه هذا مبررات تذكر في كل حاله على حده .

- وتنص الفقرة الرابعة من المادة ساقفة الذكر على أن يعفى من الضريبة " الفوائد المستحقة على أرصدة الحسابات الحرة بالنقد الأجنبي والجنيه المصري والحسابات الخاصة بالنقد الأجنبي "، والحسابات الحرة هي حسابات يفتحها البنك اما لشخص مقيم في الخارج حتى يمكنه أن يحول اليها عملات اجنبيه ، أو لشخص مقيم في مصر ليدفع فيها نقدا أجنبيا أو مصرية .

٣ - فوائد الودائع وحسابات التوفير :

تنص الفقرة السابعة من المادة الرابعة من القانون على أن يعفى من الضريبة " فوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي المصري وبصناديق توفير البريد " .

٤ - المزايا النقدية أو العينية التي يحصل عليها المستأمن أو المدخر :

وتعفى هذه المزايا عملا بنص الفقرة الثامنة من المادة الرابعة " المزايا النقدية أو العينية التي يحصل عليها المستأمن أو المدخر عن طريق السحب للذي تجريه شركة التأمين أو الإيداع " .

ثانيا : الاعفاءات المتعلقة بفوائد السندات التي تصدرها شركات المساهمة بصفة عامة والبنوك التابعة للقطاع العام (الفقرات ٦٥ ، ٦٦ من المادة الرابعة) :

تنص الفقرة الخامسة من المادة الرابعة على أن يعفى من الضريبة " فوائد السندات التي تصدرها شركات المساهمة المصرية التابعة للقطاع العام أو الخاص بما لا يزيد على الفائدة التي يقررها البنك المركزي المصري على الودائع لدى البنوك لآجال تساوى آجال السندات ، وذلك بشرط أن تطرح

السندات المشار اليها للاكتتاب العام وأن تكون أسهم الشركة المصدرة لهذه السندات مقيدة فى سوق الأوراق المالية كما تنص الفقرة السادسة من المادة الرابعة على أن يعفى من الضريبة " فوائد السندات التى تصدرها بنوك القطاع العام والبنوك التى يساهم فيها رأس المال العام بأكثري من ٥٠ ٪ والمسجلة لدى البنك المركزى المصرى ، متى كان اصدار هذه السندات يهدف تمويل مشروعات داخل جمهورية مصر العربية .

ثالثا : الاعفاءات المتعلقة بأرباح وفوائد القيم المالية الاجنبية المملوكة لشركات التأمين المصرية (الفقرة التاسعة من المادة الرابعة) :

- نصت الفقرة التاسعة من المادة الرابعة على أن يعفى من الضريبة " الأرباح والفوائد وغيرها مما تنتجه القيم المنقولة الاجنبية التى تلتزم الشركات المصرية للتأمين واعادة التأمين بإيداعها وباستمرارها مودعة فى الخارج طبقا للقوانين الأجنبية أو اتفاقيات اعادة التأمين ، لتكوين ضمان يوازى حصتها فى المخصصات الفنية أو أى التزامات أخرى ناشئة عن عمليات التأمين او اعادة التأمين .

رابعا : الاعفاءات المقررة بموجب قوانين خاصة أو بناء على اتفاقيات دولية :

- نظم المشرع فى عدة قوانين مستقلة عن القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ومن القانون الجديد رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، اعفاء بعض التوزيعات التى كانت تخضع أصلا للضريبة على إيرادات القيم المنقولة كما تقرر هذا الاعفاء بموجب اتفاقيات دولية :

بالنسبة للاعفاءات التي تقررت بقوانين خاصة : يمكن
ذكر بعض الامثلة :

- اعفاء ناتج استثمار اموال مؤسسة التأمينات الاجتماعية
(الآن الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية) بموجب
القانون رقم ٩٢ لسنة ١٩٥٩ م.
- اعفاء الناتج من اندماج الشركات (قانون رقم ٢٤٤ لسنة
١٩٦٢) .
- توزيعات شركات استثمار المال العربي والأجنبي فيما
عدا ما استثناه منها الهند ١١ من المادة الأولى من
القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ م.

الفصل الثاني

تحديد وعاء الضريبة وسعرها وتحصيلها

وينقسم هذا الفصل الى محثين ، نتناول فى المبحث الأول الأحكام المتعلقة بكيفية تحديد وعاء الضريبة وسعرها وفى المبحث الثانى : ندرس الاحكام المتعلقة بتحصيل الضريبة .

المبحث الأول

تحديد وعاء الضريبة وسعرها

أولا : الأحكام المتعلقة بكيفية تحديد وعاء الضريبة :

بعد أن وضحت المادة الأولى بفقراتها المتعددة الإيرادات التى أخضعها القانون رقم ١٥٧ لسنة ٨١ للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، ورد نص المادة الثالثة لبيان كيفية تحديد وعاء الضريبة وفقا لكل إيراد من هذه الإيرادات . وهذا التحديد أمر أساسى لتحصيل الضريبة .

وفيما يلى نورد بياننا لكيفية هذا التحديد :

١ - فيما يتعلق بالسندات وأذون الخزانة والقروض على اختلاف أنواعها ، ويتحدد وعاء الضريبة بمقدار الإيراد الموزع أو الفائدة أو أية مزايا أخرى . وهنا نلاحظ أن هذه الفقرة تتفق مع ماورد فى المادة الثامنة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ م .

٢ - وفيما يتعلق بمكافآت التسديد : يتحدد وعاء الضريبة بقيمة الفرق بين سعر اصدار السند والمبلغ الذى سدد فعلا . وهذا أيضا يتفق مع ماورد فى الفقرة الرابعة من المادة الثامنة من القانون القديم ١٤ لسنة ١٩٣٩ م .

٣ - وفيما يتعلق بالأنصبة ، يتحدد الوعاء بقيمة ما يحصل عليه حاملو السندات وأصحاب السلفيات والودائع من هذه الأنصبة ، وهذا يتفق كذلك مع نص الفقرة الرابعة من المادة الثامنة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ م .

٤ - بالنسبة للإيرادات التي ورد النص بشأنها في الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة الأولى من القانون الحالي (١) فإن وعاء الضريبة يتحدد بقيمة الإيراد أو الفائدة أو أية مبالغ أخرى ما نصت عليها ، وذلك كله بعد خصم الضرائب الأجنبية السددة عنها .

٥ - فيما يتعلق بفوائد الديون والودائع والتأمينات يتحدد وعاء الضريبة بقيمة الفوائد (٢) وتستحق الضريبة هنا بمجرد الوفاء بقيمة الفوائد مهما كانت الصورة التي يتم الوفاء بها ، وإذا ما حدث وتم تسديد كل أو بعض الديون دون الفوائد ، تحسب الضريبة على أساس أن الفوائد قد سددت أولاً ، ولا يسرى ذلك على الديون التي تخفف بحكم قضائي ولا على التسديدات التي تتم بطريق التوزيع القضائي (٣) وهذا الحكم يقابله ما ورد في نص المادة ١٨ من القانون ١٤ لسنة ٣٩

(١) راجع بشأن هذه الإيرادات ، ما سبق ذكره في صدر الحديث عن نطاق الضريبة على إيرادات القيم المنقولة وفقاً للتعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب والخاصة بالمادة ١٨ من ق ١٤ / ٣٩ ، بأن تحصل الضريبة على المجموع الكلي للفوائد ، كما أن الفوائد تخضع للضريبة ولو تجاوزت الحد القانوني .

(٢) من صور الوفاء إجراء المناقصة على الفوائد الدائنة وبعد تنازل الدائن عن الفوائد المستحقة له صورة من صور الوفاء بها . وإذا ثبت اعسار المدين أو إفلاسه فلا يلزم الدائن بالضريبة متى ثبت أنه لم يحصل على فائدة لدينه (تعليمات مصلحة الضرائب) .

٦ - وأخيرا فانه فيما يتعلق بالايادات التى ورد النص بشأنها فى الفقرات ٧، ٨، ٩، ١٠، ١١ من المادة الأولى من القانون الحالى ، والتى سبق بيانها فى مجال الحديث عن نطاق الايرادات الخاضعة للضريبة ، نص المشرع على أن يحدد وعاء الضريبة بقيمة المبلغ الذى يحصل عليه المستفيد فعلا .

وتجدر الاشارة هنا ، أنه بمجرد وضع الايراد الذى حدد كما سبق ، تحت تصرف المكلف (او الممول) فإن الضريبة تستحق عليه ، لأن تحقق ذلك يعنى حدوث الواقعة المنشئة لديون الضريبة . وتظهر أهمية تحديد هذه الواقعة فى حالة تغير سعر الضريبة ، فالسعر الذى يطبق هو ذلك السعر الذى يكون معمولا به وقت تحقق تلك الواقعة .

ثانيا : سعر الضريبة :

وفقا لنص المادة الثانية من القانون الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - " يكون سعر الضريبة ٣٢ ٪ من اجمالى الايراد الذى تسرى عليه الضريبة " . وهذا هو السعر الاسمى للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة . ولقد بينت المادة الخامسة من أحكام اصدار هذا القانون (المنشور فى العدد ٣٧ من الجريدة الرسمية فى ١٠ سبتمبر ١٩٨١) أن هذا السعر يعمل به من أول شهر اكتوبر ١٩٨١ م .

ويسرى هذا السعر النسبى الموحد على اجمالى الايرادات الخاضعة للضريبة ، كما يشمل هذا السعر الضريبة الاضافية لوحدات الحكم المحلى (م ٢٠ من القانون الحالى) .

ويلاحظ أن هذا السعر يقل في الواقع عن ذلك الذي كان مطبقاً في ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، حيث كان السعر في ظل هذا القانون (١٧ ٪ من قيمة الإيرادات الخاضعة للضريبة) مضافاً إليه الضرائب الإضافية كضرائب الدفاع والأمن القومي والجهاد والتي كان يصل معها سعر الضريبة بالفعل إلى ٤٠.٥٥ ٪ من قيمة «ع» الضريبة . (١)

وبالنسبة لما يمنح لأعضاء مجالس الإدارة المصريين بشركات الاستثمار الخاضعة للقانون رقم ٤٣ لسنة ٧٤ كبديل تمثيل أو مقابل حضور الجلسات أو أية مكافآت أو أتعاب أخرى ، فإن هذه الإيرادات تخضع كما ذكرنا لنصف الضريبة المقررة خلال مدة الإعفاء الضريبي ، أي أن سعرها النسبي خلال هذه المدة هو ١١ ٪ من إجمالي الإيرادات سالفة الذكر . (٢)

(١) - الغيت جميع الضرائب الإضافية من دفاع وأمن قومي وجهاد بموجب القانون ١٥٧ / ٨١ ونصت المادة ١٩٣ منه على أنه لا يجوز لوحدة الحكم المحلي أن تفرض ضرائب مماثلة للضرائب المقررة بهذا القانون كما لا يجوز لها أن تفرض ضرائب إضافية على هذه الضرائب .
- وفي التطور التاريخي لسعر الضريبة على إيرادات القيم المنقولة راجع : د . عاطف صدقي . المرجع السابق . ص ١٠٤ ، الفقرة أو البند ١١ من المادة الأولى من القانون ١٥٧ / ١٩٨١ ، وقد سبق شرحه في مجال الحديث عن نطاق الضريبة .

(٢) كانت المادة العاشرة من هذا القانون تنص على أنه على كل شركة أو منشأة أو هيئة أن تحجز ما يكون عليها دفعة من الأرباح والفوائد وغيرها مما تشري عليه الضريبة بمقتضى المواد : ١ ، ٢ ، ٣ من هذا القانون قيمة الضريبة المستحقة عليها لكي توردها مباشرة إلى مصلحة الضرائب .

المبحث الثاني

تحصيل الضريبة

تناولت المواد من ٥ الى ١٢ ، بيان الأحكام المتعلقة بتحصيل الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، ويمكن ايضاحها كما يلي :

١ - وسيلة التحصيل واستحقاق الضريبة :

تنص المادة الخاصة على أن أداء الضريبة يستحق في ذات المواعيد المقررة لسداد الإيرادات التي تسرى فيها الضريبة . ويجب أن يتم تواريخها لمأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تستحق فيه .

وتكون الضريبة على حساب الدائن دائما ولا يجوز الاتفاق على ما يخالف ذلك .

ويهدو من هذا النص أنه إذا اتفق الدائن والمدين على أن يتحمل الأخير الضريبة ولم يوردها لمصلحة الضرائب في المواعيد المحددة لذلك ، فإن من حق مصلحة الضرائب أن تتخذ كافة الاجراءات القانونية اللازمة لتحصيلها من الدائن

كما تنص المادة السادسة على أن طريقة التحصيل تتمثل في الحجز عند المنبع ، وهي ذات الطريقة التي كانت تعد أصلا عاما في التحصيل في ظل القانون القديم ١٤ لسنة ١٩٣٩ م^(١).

(١) على كل شركة أو منشأة أو هيئة أن تحجز ما يكون عليها دفعة من الأرباح والفوائد وغيرها مما تسرى عليه الضريبة بمقتضى المواد ١ ، ٢ ، ٣ من هذا القانون قيمة الضريبة المستحقة عليها لكي توردها مباشرة إلى مصلحة الضرائب .

ووفقا لنص المادة المذكورة تلتزم كل هيئة أو شركة أو منشأة أو جهة بأن تحجز ما يكون عليها دفعة من الفوائيد وغيرها من الإيرادات المنصوص عليها بالمادة (١) من هذا القانون قيمة الضريبة المستحقة عليها وتوريد ها خلال خمسة عشر يوما الى مأمورية الضرائب المختصة .

ومن هذا النص يتضح أن المنشآت أو الهيئات التي تقوم بأجراء التوزيعات الخاضعة للضريبة هي التي تلتزم بتوريد الضريبة الى مصلحة الضرائب خلال المدة المحددة ، دون حاجة الى انتظار وود بها ، اذ أن هذا الورد لا يصدر الا اذا أخل المسئول عن توريد الضريبة الى المصلحة بالتزاماته في هذا الشأن .

وتجدد الاشارة هنا الى أن تقرير مسئولية هذه الهيئات عن توريد الضريبة لا ينفي اطلاقا أن المدين الحقيقي بالضريبة (الممول الفعلي) انما هو صاحب الإيراد الخاضع للضريبة بحيث اذا عجزت مصلحة الضرائب عن تحصيل الضريبة من الهيئة التي وزعت هذا الإيراد ، فان للمصلحة أن ترجع عليه بها ، فهذه المنشآت لا تعد وأن تكون وسيطا بين مصلحة الضرائب وبين المدين بالضريبة ، الا أن هذه الوساطة تتضمن نوعا من المسئولية عن الضريبة (١) فاذا لم تقم هذه الهيئات بتوريد الضريبة فانها تتعرض للجزاء المنصوص عليه في المادة ١٧٢ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والذي بمقتضاه يترتب على التأخير في توريد الضريبة عن الموعد المحدد ، استحقاق مقابل تأخير في أول يناير من كل سنة يعادل سعر

(١) يهدف المشرع عادة من تقرير المسئولية عن اداء الضريبة الى ضمان وتسهيل تحصيلها والحيلولة دون التهرب منها .

راجع في ذلك د . زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة ... ، المرجع السابق ، ص ٣٣٨ - ٣٤٠ .

الفائدة على القروض المعلنة من البنك المركزي المصري ، كما تقضى المادة ١٨٩ من ذات القانون بأن يحكم على من يخالف حكم المادة الخامسة منه بتعويض لا يقل عن ٢٥ ٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة .

وأضافت الفقرة الثانية من المادة السادسة أنه فى حالة المزايا والتوزيعات العينية تلغزم الشركة بتوريد الضريبة المستحقة على أن تستأد بها من صاحب الشأن ولها فى هذا السبيل حق الحبس المقرر قانونا .

٢ - تحصيل الضريبة المفروضة على التوزيعات التي تجرئها هيئات اجنبية لا تعمل فى مصر :

تنص المادة السابعة من القانون على أنه " يلتزم كل من يحصل على أى من إيرادات القيم المنقولة الأجنبية الخاضعة للضريبة المنصوص عليها فى البندين ٣ ، ٤ من المادة الأولى من هذا القانون أن يؤدى الضريبة المستحقة لمأمورية الضرائب خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تسلمه للإيراد او خلال ستون يوما على الأكثر من تاريخ الاستحقاق .

كما يلتزم كل بنك أو شركة أو منشأة تحصل مباشرة أو بواسطة غيرها أى مبلغ من الإيرادات المشار إليها بأن تحجز منه قيمة الضريبة المستحقة عليه لتوريدها لمأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوما الأولى من كل شهر بالنسبة لما يكون قد حجز لحساب المصلحة خلال الشهر السابق " .

وهذه المادة بفقرتها (١) تتضمن حكمين من أحكام تحصيل الضريبة على الإيرادات التي تناولتها المادة الأولى

(١) هذه المادة فى القانون الجديد تقابلها المادتان ١٣ ، ١٤ من القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ م .

فى فقرتيها الثالثة والرابعة والتى سبق أن أشرنا اليهما عند حديثنا عن نطاق الضريبة .

الحكم الأول : مؤداه أن المستفيد بتوزيعات الهياك والشركات والمنشآت الأجنبية (التى لاتعمل فى مصر) التى تخضع رغم ذلك للضريبة المصرية ، اذا كان أصحابها من المصريين او من الأجانب المقيمين عادة فى مصر (يلتزم بتوريد الضريبة الى مصلحة الضرائب خلال المدة المحددة .

والسبب فى الزام المستفيد - وليس الهيئة أو الجهة الموزعة - بدفع الضريبة ، يرجع الى الصعوبة العملية والتى تتمثل فى أن الجهات أو الهيئات التى تجرى التوزيعات ، هيئات أجنبية ، لا تخضع لسلطان القانون المصرى ، الأمر الذى يصعب معه الزامها بحجز الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب المصرية ، ولقد افترض المشرع فى هذا الحكم أن صاحب الإيراد يتلقاه مباشرة من الهيئة الأجنبية .

أما الحكم الثانى : فيتعلق بالحالة التى يتلقى فيها صاحب الإيراد من الخارج إيراده بواسطة بنك أو شركة أو منشأة ففى هذه الحالة أوجب القانون على هذه الجهات أن تحجز قيمة الضريبة المستحقة على الإيراد وتوردها لمصلحة الضرائب المختصة خلال المدة المحددة . (١)

٣ - تحصيل فوائد الديون المطلوبة للبنوك ودور التسليف وشركات الأموال :

تنص المادة الثامنة من القانون على أنه بالنسبة لفوائد الديون المطلوبة للبنوك ودور التسليف وشركات الأموال التى مركزها مصر أو لها فرع فيها ، يكون الدائن هو المكلف بتوريد

(١) ويجب على هذه الجهات ان تمسك دفترًا مرقم الصفحات تدون فيه العمليات أولا بأول ، وأن تبقى على الحوافظ والدفاتر مدة لا تقل عن خمس سنوات لاطلاع موظفى مصلحة الضرائب المختصين عليها عند الاقتضاء

الضريبة في المواعيد وطبقا للشروط والأوضاع التي تحددها
الملائحة التنفيذية . والدائن هنا هو الممول ودور التسليف
وشركات الاموال . ولقد جعل القانون هذه الجهات هي
المكلفة بتوريد الضريبة لأنها أكثر ضمانا في توصيل حق مصلحة
المضرائب اليها مما لو ترك هذا الأمر للعدين ، ومن جهة
أخرى فان هذه الجهات هي التي تقوم بحساب الفاسيد
المستحقة . (١)

وعلى هذه الجهات أن تقدم الى المأمورية المختصة
في خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر يناير وشهر
ابريل وشهر يوليو وشهر اكتوبر من كل سنة بيانا بالفوائيد
المدفوعة اليها خلال الثلاثة أشهر السابقة من الديـ
ن والودائع غير المتصلة بمباشرة المهنة .

٤ - تحصيل فوائد الديون المطلوبة لأفراد مقيمين بمصر وثابتة بعقود رسمية أو عرفية :

تنص المادة التاسعة من القانون على أنه " بالنسبة
لفوائد الديون المطلوبة لأفراد مقيمين بمصر وتكون ثابتة بمقتضى
عقود رسمية محررة في مصر أو محررة في الخارج ومشمولة
بالصفة التنفيذية في مصر ، يلتزم الدائن عند حلول موعد
تسديد أى مبلغ من مبالغ الفائدة ان يورد الى مأمورية الضرائب
المختصة قيمة الضريبة المطلوبة على مجموع الفوائد المستحقة
وذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ دفع هذه الفوائد كليها
أو بعضها " . على أنه في حالة تسديد جزء من الفائدة فلا
يلتزم الدائن بتوريد ضريبة تزيد على ما قبضه من الفائدة .

(١) المادة الثامنة من القانون الحالي تقابل المادة ٢٠ من
القانون رقم ١٤ لسنة ٣٩ مع تعديلات طفيفة في
الالفاظ المستخدمة ، لبيان التفاصيل الخاص
بالاجراءات - راجع المادة (٤) من قرار وزير المالية
رقم ١٦٤ لسنة ١٩٨٢ والخاص بالملائحة التنفيذية
للقانون .

فاذا لم تسدد الفوائد كلها او بعضها فى ميعاد الاستحقاق التزم الدائن بتبليغ مأمورية الضرائب المختصة خلال شهرين من ميعاد الاستحقاق طبقا للاوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية .

ويلاحظ من هذا النص بفقراته الثلاث ، أن على الدائن المقيم بمصر التزم ان :

اولهما : هو ملزم بتوريد الضريبة الى مصلحة الضرائب فى الحالة التى نحن بصدددها ، والسبب فى الزامه بذلك يرجع الى تحقيق ضمان اكثر لتحصيل الضريبة مما لو عهد بالالتزام الى المدين الذى قد يكون مقيما فى الخارج .

ثانيهما : أنه ملزم بإبلاغ مأمورية الضرائب المختصة خلال المدة المحددة ، اذا لم تسدد له كل الفوائد أو بعضها فى ميعاد الاستحقاق ، وذلك حتى لا تقع عليه مسؤولية عدم توريد الضريبة فى المواعيد المحددة .

وتقع هذه الالتزامات على عاتق الدائن المقيم فى مصر اذا كانت الفوائد المطلوبة له مثبتة فى عقد رسمى تم تحريره فى مصر أو تم تحريره فى الخارج مع شمولها على الصيغة التنفيذية فى مصر .

فاذا كانت فوائد الديون المطلوبة لأفراد مقيمين فى مصر قد تم اثباتها بأوراق عرفية أو لم تكن قد حررت سندات بها ، ففى هذه الحالة يصبح المدين هو المكلف عند قيامه بتسديد الفوائد كلها أو بعضها أو عند قيامه بتسديد الدين بحجز مقدار الضريبة المستحقة كاملة من المبالغ التى يلتزم بأدائها وتوريده الى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما التالية مصحوبا بأقرار موقع منه طبقا للأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية (م ١٠) .

والواقع أن في ذلك تطبيقاً للأصل العام الذي ذكرناه بشأن تحصيل الضريبة والذي يتمثل في قاعدة الحجز عند المنبع

٥ - الزام الطرف المقيم في مصر بتقديم اقرار بالفوائد المستحقة

وتجدر الإشارة الى أنه بالرغم من أن المشرع قد حدد الحالات التي يلتزم فيها كل من دافع الايراد (الجهة الموزعة) والمستفيد (الدائن بالتوزيعات) بتوريد الضريبة الى مصلحة الضرائب - كما سبق ايضاً - فان ذلك لم يمنع المشرع من النص على الزام أى منهما بالقيام بهذا الاجراء متى كان الطرف الآخر مقيماً بالخارج وفي هذا الشأن تنص المادة ١١ فقرة ٢ على أنه " ومع مراعاة ما هو مقرر من الزام أحد الطرفين بتوريد قيمة الضريبة الى مأمورية الضرائب المختصة ، على الطرف الآخر اذا كان مقيماً في مصر أن يقدم الى مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ دفع الفوائد اقراراً مبنياً به كل التفاصيل الخاصة بتلك الفوائد طبقاً للأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية . (١)

فاذا لم يقدم هذا الاقرار بقي مسئولاً قبل مصلحة الضرائب عن الوفاء بدين الضريبة .

ومن هذا النص يتضح رغبة المشرع في تحقيق الضمان اللازم لحصول الخزنة العامة على الضريبة المستحقة لها اذا كان الملتزم أصلاً بتوريدها يقيم في الخارج .

٦ - ضمانات أخرى لتحصيل الضريبة :

بالإضافة لكل ماتقدم من ضمانات لتحصيل الضريبة بمسئله وحصول الخزنة العامة على حقها المقرر قانوناً ، نص المشرع على ضمانات أخرى تمثلت في التزامات تفرض على من يؤول اليه دين ذو فائدة ، واقرارات بالايادات المدفوعة والمستفيد بها وعقوبات توقع على من يخالف أحكام القانون الضريبي ، ونوضح

(١) تقابل هذه الفقرة المادة ٢٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ م .

ذلك فيما يلي :

- بالنسبة للالتزامات : تنص المادة ١٢ من القانون على أنه " يلتزم كل من يؤول إليه أو ينتقل إليه دين ذو فائدة مهما تكن الطريقة التي آل أو انتقل بها الدين ، بأن يتحقق من أداء الضريبة المستحقة على تلك الفوائد ، والا كان مسؤولا عنها شخصا ، وذلك دون الاخلال بما هو مقرر من اجراءات أخرى .

- وهذا النص كما هو واضح يقرر المسؤولية التضامنية لمن يؤول أو ينتقل إليه دين ذو فائدة في أداء الضريبة المستحقة . وبعد ذلك وسيلة لرقابة تحصيل الضريبة حفاظا على مستحقات الخزنة العامة .

- وفيما يتعلق بالاقترارات : تنص المادة (١٤) من القانون بأنه " على البنوك والشركات والهيئات والأشخاص الذين من مهنتهم بصفة أصلية أو تبعية ازا ما تنتج القيمة المنقولة من أرباح وايرادات وغيرها أن يقدموا الى مصلحة الضرائب قبل أول مارس من كل سنة اقارارا مبينا به :

١ - أسماء ومحال اقامة ووظائف أو مهن الأشخاص الذين قد قيدت لحسابهم أو أديت اليهم أية مبالغ مما تنتجها القيم المنقولة سواء كانت اسمية او لحاملها خلال السنة السابقة .

٢ - مقدار المبالغ المؤداة لكل منهم او المقيدة لحسابه خلال السنة السابقة سواء أكان الأداء او القيد في الحساب مقابل تقديم الكيوانات ، أو ما يقسم مقامها
أم غير ذلك ، مع ايضاح نوع القيم المالية المؤداة نتائجها وطبيعة المبالغ المؤدى .

وفي حالة عدم تقديم الاقراء سالف الذكر فقد نص البند رقم ٢ من أولا بالمادة ١٨٧ من القانون على أن

يعاقب المخالف بغرامة لا تقل عن ٢٠٠ جنيه ولا تتجاوز ٥٠٠ جنيه .

وكذلك بالنسبة للعقوبات المقررة على مخالفة أحكام القانون ، تنص المادة ١٨٤ من القانون على أن من يخالف حكما من أحكام المادة ١١ فقرة ١ من القانون (١) يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تتجاوز ستة أشهر وبغرامة لا تقل عن ١٠٠ جنيه ولا تتجاوز ٥٠٠ جنيه أو بأحدى هاتين العقوبتين ، فضلا عن تعويض لا يقل عن ٥٠٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة ، وإذا عاد الممول السي ارتكاب نفس المخالفة في خلال ثلاث سنوات وضعت العقوبة المشار إليها .

تقادم دين الضريبة :

وفقا لنص المادة ٩٧ فقرة ١ () والمعدلة بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٥٠) يتقادم دين الضريبة ويسقط بالتالى أدائها عن الممول بعضى خمس سنوات من تاريخ استحقاقها وهذه المدة تنقطع بالتسمية على الممول بأداء الضريبة . وتعتبر الايراد أو الاعلانات أو اخطارات المطالبة بمثابة تنبيهات قاطعة للتقادم ، اذا سلمت للمول أو نائبه القانونى أو أرسلت اليه بخطاب موصى عليه مع علم الوصول .

أما حق الممول فى مطالبة مصلحة الضرائب برده ما دفعه لها دون وجه حق ، فانه يسقط بعضى هفتين ، ويبدأ سريان هذه المدة من يوم دفع الضريبة الا إذا ظهر الحق

(١) تنص هذه المادة على انه يلتزم المدين ان يحجز الضريبة ويوردها الى مأمورية الضرائب المختصة في المواعيد المحددة وطبقا للأوضاع المهيئة في المادة السابقة - (١٠) وذلك اذا كان الدائن من الأفراد المقيمين في الخارج أو كان الدين لشركة أجنبية في مصر مهما يكن نوع السند المثبت للدين .

في طلب الرد بعد اجراءات اتخذتها الجهة التي قامست
بالتحصيل ففي هذه الحالة يبدأ التقادم من تاريخ إخطار
الممول بحقه في الرد بكتاب موصى عليه .

- واذا قام الممول بإرسال خطاب موصى عليه مع علم
الوصول الى الجهة المختصة يطالبها فيه برد ما دفعه بغدير
وجه حق ، فان ذلك يعد تنبيها قاطعا للتقادم المسقط
لحقه . (١)

(١) راجع في ذلك : د . زين العابدين ناصر : النظام
الضريبي المصري ، ١٩٦٨ ، القاهرة ، ص ١٤١ .

الإسلام الرابع

الضريبة على الأرباح التجارية
والصناعية

ملء مسه :

تعتبر ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من أهم الضرائب المباشرة النومية على الدخل ، سواء من ناحية حصيلتها أو من ناحية تأثيره من أبحاث فقهية واختلاف فى الرأى بين مصلحة الضرائب والممولين . (١)

ولقد أجمعت الدراسات على أن هذه الأهمية وضحت فى ظل القانون القديم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وكذلك فى ظل القانون الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وفى ظل هذا القانون وردت الأحكام المنظمة للضريبة فى الباب الثانى من الكتاب الأول (المواد من ١٣ الى ٥٤) (٢)

وسوف تكون دراستنا لهذه المواد فى فصلين :

فى الأول : نتناول نطاق الضريبة والاعفاءات المقررة فيها .

وفى الثانى : ندرس وعاء الضريبة ، سعرها ، وأحكام تحصيلها .

(١) تشير الإحصائيات إلى أن نسبة حصيلة هذه الضريبة فى المجموع الكلى لحصيلة الضرائب كانت ٥٧٪ سنة ١٩٦٠ / ١٩٦١ وارتفعت هذه النسبة لتصل إلى ٣٤٤٪ سنة ١٩٨٠ . فيما يتعلق بنسبة حصيلة هذه الضريبة فى الضرائب المباشرة فقد بلغت ٣٤١٪ سنة ١٩٧٠ / ٧١ ، ووصلت هذه النسبة إلى ٥٩٧٪ سنة ١٩٧٩ . راجع تفصيلات هذا التطور فى : نظام الضرائب - الحاضر والمستقبل ، مرجع سابق ، ص ٧٨ ، ٧٩ ، وكذلك البنك الأهلى المصرى ، النشرة الاقتصادية - العدد الأول ٨٤ ص ٤٣

(٢) عدلت بعض أحكام هذا القانون بالقانون رقم ٨٧ لسنة ٨٣ وستشير إلى ذلك كلما وروقت مناسبة ذلك .

الفصل الأول

نطاق الضريبة والاعفاءات المقررة منها

تنصب دراستنا في هذا الفصل على المجال أو الاطار الذي يضم الحالات التي تخضع للضريبة . ولقد بينت هذه الحالات المواد من ١٣ الى ٢٣ من القانون الحالي ، كما أوضحت المواد ٣٢ ، ٣٣ الاعفاءات المقررة .

ورغم أن القانون التجارى المصرى - مثله فى ذلك مثل التشريع الفرنسى - لم يأت بتعريف محدد للأعمال التجارية الا أنه أورد فى مادته الثانية تعدادا لما يعتبر عملا تجاريا ، ويتجه الفقه الحديث الى أن ماورد فى هذه المادة ، هو على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر لهذه الأعمال التى تتسم بالتطور والتنوع . (١)

وقبل بيان اطاق هذه الضريبة ، فان دراسة خصائصها والشروط التى يجب توافرها حتى يمكن فرضها ، يبدو أمرا على جانب كبير من الأهمية ، حيث تتميز هذه الضريبة بعدة خصائص ويقتضى سريانها توافر بعض الشروط ، تختلف فيها عن غيرها من الضرائب النوعية على الدخل .

(١) وإذا كان جانب من الفقه قد اعتبر ان المضاربة اساسا لاعتبار العمل تجاريا، فقد انتقد حيث ان المضاربة يمكن أن تتوافر فى أعمال مدنية ، كما ان المضاربة قد لا تتحقق فى بعض الاعمال (مثلا سحب الكمبيالات او تظهيرها) ومع ذلك فانها وبمضى القانون أعمال تجارية . والرأى الراجح حاليا هو اعتبار التداول ضابطا او معيارا لاعتبار العمل تجاريا ، ويقصد بالتداول كافة الأعمال التى تتم بين حالة الركود الأولى لدى المنتج وحالة الركود الثانية لدى المستهلك ومن ثم فهى تشمل عملية التحويل التى يتولاها الصانع ، وعمليات النقل واستلام السلع وبيعها . اما شراء المستهلك للسلعة فيعتبر عملا مدنيا .

راجع فى ذلك : د . حسن كمال ، الضرائب على الدخل القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ٦٣ - ٦٦ .

وتنقسم دراستنا لهذا الفصل الى أربعة مباحث :

- المبحث الأول : فى الخصائص المميزة للضريبة .
- المبحث الثانى : فى الشروط الواجب توافرها لسريان الضريبة
- المبحث الثالث : فى نطاق الضريبة (الحالات التى تخضع ارباحها لها) .
- المبحث الرابع : الاعفاءات المقررة من الضريبة .

المبحث الأول الخصائص المميزة للضريبة

رغم أن الكتاب الأول من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد وردت به الأحكام المتعلقة بالضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين ، ومنها بالطبع الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الا أن هذه الضريبة تتميز بخصائص تختلف اختلافا واضحا عن خصائص الضريبة التى سبقتها (الضريبة على إيرادات القيم المنقولة) ، كما تختلف عن خصائص الضرائب اللاحقة عليها ، ويمكن ايضاح ذلك من اجمالى هذه الخصائص فيما يلى :

- ١ - تفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على دخل ينتج من مساهمة رأس المال والعمل معا .
- ٢ - هذه الضريبة عينية وشخصية فى ذات الوقت .
- ٣ - هى ضريبة اقليمية .
- ٤ - هى ضريبة سنوية .
- ٥ - تربط هذه الضريبة على أساس اقترارات يقدر بها الممول وتحصل بتوريد قيمتها لمصلحة الضرائب .
- ٦ - تأخذ بمبدأ الاستحقاق .

٧ - هي ضريبة نوعية مباشرة .

وإذا كانت السمة الأخيرة لهذه الضريبة هي سمة مشتركة لكل الضرائب على الدخل فهي نوعية ، لأنها تفرض على نوع منها بذاته من الدخل يتمثل في صافي أرباح أصحاب المهن والمنشآت التجارية والصناعية ، وهي مباشرة حيث يتحمل عبؤها صاحب هذا الدخل نفسه ، إلا أن الخصائص الست الأخرى تميز هذه الضريبة عن غيرها من ضرائب الدخل بصفة عامة ، وعن الضريبة على إيرادات القيم المنقولة بصفة خاصة .

ففيما يتعلق بالسمة الأولى ، رأينا أن الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة تفرض على الدخل الناتج من رأس المال المنقول وحده ، بينما تفرض الضريبة التي نحن بصدد بيان أحكامها ، على دخل يتمثل في الأرباح التجارية والصناعية والتي يشترك في تحقيقها عنصر رأس المال الذي يخطر به أصحاب المنشأة وكذلك المجهود الذهني أو المادي الذي يبذله هؤلاء من أجل انجاح النشاط الذي تمارسه المنشأة . (١)

والضريبة هنا تسرى على الدخل بمعناه الواسع (الذي يشمل أرباح الاستغلال العادية والرأسمالية والعارضة) (٢) ومع ذلك ، فقد خرج المشرع على هذه القاعدة العامة ففى بعض الأحيان . (٣)

(١) يلاحظ أن المشرع يفرق في المعاملة الضريبة بين الدخل بحسب مصادرها ، ويتضح هذه التفرقة في نواحي متعددة منها : تطبيق السعر النسبي الثابت المرتفع نسبيا ، أو تطبيق أساليب التصاعد في سعر الضريبة مع التدرج في الدخل ، ومراعاة الظروف الشخصية لبعض أنواع الدخل ... الخ .

(٢) سنوضح ذلك عند دراسة بعاء الضريبة في الفصل الثاني .

(٣) فقد أخضع لهذه الضريبة إيرادات ناتجة عن عنصر العمل وحده (السمسرة والعمولات العارضة) كما أنه قد استبعد بعض الإيرادات الناتجة من اختلاط رأس المال والعمل (دخل الأطباء والمحامين ...) من الخضوع لهذه الضريبة وأخضعها لضريبة أخرى ، ويرجع ذلك لكون مساهمة رأس المال تعد قانونية .

أما السمة الثانية لهذه الضريبة والتي تتمثل في كونها ضريبة عينية وشخصية في نفس الوقت ، فإن ذلك يرجع إلى أنها تفرض على نوع معين من الدخل مثلها في ذلك مثل الضريبة على إيرادات القيم المنقولة (سمة العينية) ، إلا أنها تتميز عنها بجواز خصم ما يقابل الحد الأدنى لنفقات المعيشة للممول وأهله العائلية ، كما أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تفرض على الإيراد الصافي للممول بعد خصم كافة التكاليف التي كان إنفاقها لازماً للحصول على الإيراد (سمة الشخصية) . وقد لاحظنا أن الضريبة السابقة لا يراعى فيها ذلك .

وفيما يتعلق بالسمة الثالثة لهذه الضريبة (كونها ضريبة سنوية) فإن ذلك يعني أنها تفرض على مجموع الدخل السنوي للمنشأة التجارية والصناعية (صافي الربح) خلال السنة السابقة أو في فترة الاثنى عشر شهراً التي اعتبرت نتيجتها أساساً لوضع آخر ميزانية بحسب الأحوال (المادة ٢٣ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

وقد رأينا أن الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ليست سنوية ، حيث تفرض على كل توزيع في أي وقت خلال السنة . ومن الجدير بالذكر أن الأخذ بقاعدة السنوية يستلزم تطبيق قاعدة أخرى ، هي قاعدة (استقلال السنوات المالية) ويعنى ذلك أن كل سنة مالية للمنشأة تعتبر مستقلة بذاتها عن غيرها من السنوات .

وإذا كانت قاعدة السنوية هي القاعدة العامة في هذه الضريبة ، فإن المشرع قد خرج عليها في حالات خاصة على سبيل الاستثناء ، حيث أجاز المشرع في هذه الحالات التي نص عليها على سبيل الحصر - ربط الضريبة على أساس

(١) مدة أقل أو أكثر من السنة .

أما بالنسبة للسمة الرابعة (كونها ضريبة اقليمية)
فلقد ورد النص عليها صراحة في المادة ١٤ مرقرا : " تسرى
الضريبة على أرباح كل منشأة مشغلة في مصر ... " ، وذلك
يعنى أن الضريبة تفرض على الأرباح التي تتحقق داخل
حدود الدولة ، بصرف النظر عن جنسية الممول (تبعية
سياسية) أو موطنه (تبعية اجتماعية) . أى أن المشرع
قد استند فقط الى معيار التبعية الاقتصادية في فرض الضريبة

(١) هذه الحالات هي :

- أ - حالة توقف المنشأة أو التنازل عنها : وهنا تربط
الضريبة على الأرباح التي تحققت حتى تاريخ
التوقف أو التنازل .
- ب - في حالة بدء النشاط : وهنا تربط الضريبة عن
الفترة منذ بداية النشاط حتى نهاية السنة المالية
التي يحدد ها الممول كاساس للمحاسبة فسو
السنوات التالية .
- ج - حالة السمسرة أو العمولة العارضة : حتى ولو
كان دفع السمسرة عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة
المهنة ، فان دافعها يلتزم بحجز الضريبة
المستحقة عن كل مبلغ يدفعه كعمولة أو سمسرة .
- د - حالة الخسارة : وذلك وفقا لنص المادة ٢٥ من
القانون الحالي ، حيث اجاز المشرع خصم الخساره
من ارباح السنة أو السنوات التالية بحد اقصى
خمس سنوات .
- هـ - الأرباح التي نتجت عن صفقة واحدة (م ١٣ / ٢)

وعلى ذلك فان الضريبة لا تسرى على ارباح المنشآت الموجودة في الخارج حتى لو كان يملكها مصريون ، اذ اُجانب يقيمون عادة في مصر ، مادام أن الكيان المستقل قد توافر لها فسو الخارج .

ولقد رأينا أن الضريبة على إيرادات القيم المنقولة يؤخذ في فرضها بمعايير التبعية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وفيما يتعلق بالسمة الخامسة : فلقد ورد النص عليها في المادة ٣٧ " يلتزم الممول بتقديم الاقرار الذي يبين فيه تقديره لأرباحه وخسائره في السنة السابقة وما يستند اليه في هذا التقرير ، ويقع هذا الالتزام على عاتق الممول حتى ولو لم تكن لديه دفاتر أو حسابات " ، كما تحصل الضريبة من الممول عن طريق توريده لقيمتها لمصلحة الضرائب .

وبذلك تختلف الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية عن الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، والتي تحصل بطريق الحجز عند المنبع كما سبق أن بينا ذلك .

وأخيرا ، فان الضريبة التي نحن بصدد ها تأخذ بمبدأ الاستحقاق ، ويعنى ذلك ، أنها لا تستحق الا على الأرباح التي تحققت بالفعل ، وقد أخذ القضاء بهذا المبدأ الذي يعبر عنه بمبدأ الحق الثابت ، وبناء على ذلك فان المبيعات تمثل إيرادات لتلك الفترة والمصروفات المتعلقة بتلك الفترة تعتبر تكاليف بصرف النظر عن واقعتى

التحصيل والسداد . (١)

(١) بالنسبة للمنشآت العقارية التي تتعامل في الأراضي من طريق تقسيمها وبيعها بالتقسيط على آجال قد تمتد إلى ١٥ سنة أو أكثر من ذلك ، فقد أثار تطبيق هذا المبدأ جدلاً ، وكذلك الحال بالنسبة للمنشآت التي تباع بالتقسيط للسلع المعمرة ، فهل يعتبر ثمن البيع كله إيراداً في السنة التي تم فيها التعاقد ؟ أو تتم تجزئته بين السنوات المختلفة تبعاً لما يسدد خلالها أو تبعاً لاستحقاق الأقساط ؟ .

ذهب قسم الرأي بمجلس الدولة إلى أن التقسيط لا يؤثر في تحديد الربح ، فمادام البيع قد تم فقد تحقق الإيراد بصرف النظر عن واقعة التحصيل ، بينما ذهبت محكمة النقض إلى الأخذ بفكرة تجزئة الأقساط والتكلفة بين سنوات الأقساط ، أي تبعاً لما يستحق من أقساط راجع في ذلك : د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ٧١ - ٧٢ .

المبحث الثاني الشروط الواجبة لسريان الضريبة

رغم أن المشرع لم ينص صراحة على الشروط واجبة التحقق حتى تسرى الأحكام المتعلقة بالضريبة على الأرباح الصناعية ، بينما ورد النص على الأحكام الأخرى المتعلقة بالنطاق والوقت والسعر والاعفاءات واجراءات الربط والأدلة ، إلا أن الفقه الضريبي في مجموعه يتفق على وجوب أن تتوافر الشروط الثلاثة الآتية حتى تسرى هذه الضريبة :

- ١ - وجوب توافر نية الكسب (قصد الربح) .
- ٢ - وجوب أن يمارس الممول مهنته بصفة مستقلة (الاستقلال)
- ٣ - ضرورة أن يكون الربح لمنشأة مستقلة في مصر (مبدأ الإقليمية) .

- ففيمما يتعلق بالشرط الأول : (قصد الربح) : فان هذا القصد يتوافر وتحقق هذه النية ، اذا كان هدف نشاط الممول هو الارتزاق بتحقيق أرباح . وفي ظل القانون القديم (١٩٣٩ / ١٤) ، كان لابد من تحقق هذا الشرط بالإضافة الى وجوب توافر الاحتراف للممول (أى تكرار القيام بالعمل المتخذ حرفة أو مهنة له) ، ولكن القانون الحالي في مادته ٢ / ١٣ اقتصر على اشتراط توافر قصد الربح حتى لو تحقق هذا الربح من صفقة واحدة ، وفي هذه الحالة يستفاد قصد الربح من طبيعة الصفقة دون أى اعتبار آخر بمصاحبها (١) وكثيرة مؤيدة بتوافر قصد الربح ، فانه يكفى

(١) اذا قام شخص - بصفة عارضة - بشراء منزل ثم باعه وحقق نتيجة لذلك ربحاً ، فان ذلك الربح لم يكن خاضعاً للضريبة التي نحن بصدد ها في ظل القانون القديم طالما أن هذا الشخص لم يتخذ من شراء وبيع المنازل حرفة معتادة له ، وكان الاستثناء الوحيد الذي خرج به المشرع عن قاعدة الاحتراف في ظل هذا القانون هو ماورد في نص المادة ٣٢ مكرر والذي يقضى بسريان الضريبة على كل من يزدفع على سبيل العمولة والسمسرة العارضة التي لا تتضمن بمباشرة المهنة - راجع د. عبد حشيش ، المرجع السابق ص ١٩ .

أن تكون السلعة أو الشيء محل الصفقة ، مما لا يدخل فسى الاستعمال العادى للشخص فى كسبها ونونها .

ولا يؤثر فى توافر هذا الشرط تخصيص صاحب المهنة دخله منها لأغراض خيرية ، لأن ذلك يعد استعطلا للدخل لا يمنع فرض الضريبة ، وكذلك فإن تحقق شرط "توافر نية الكسب" يؤدى الى سريان الضريبة بصرف النظر عن مشروعية الربح أو أهلية من يحصل عليه .

أما عن الشرط الثانى ، وهو يتعلق بالطبع بالأشخاص الطبيعيين ، دون الأشخاص الاعتبارية ، فانه يعنى أن الممول الذى تخضع أرباحه لهذه الضريبة ، يجب ألا يكون تابعاً لغيره فى ممارسته لمهنته ، وأياً كانت هذه التبعية (اقتصادية أو قانونية) ، فإذا توافرت رابطة التبعية (١) ، ولم يكن الاستقلال فى الممارسة متحققاً ، فإن الضريبة واجبة السريان فى هذه الحالة تكون ضريبة أخرى هى الضريبة على المهنات والأجور .

(١) فلو قام صاحب منشأة بتوكيل شخص بالتصرف فى أعمال معينة مقابل نسبة مئوية من الأرباح ، فإن هذا الشخص يخضع فيما يحصل عليه للضريبة على كسب العمـل (المرتبات والأجور) ، لأنه لا يمارس عمله مستقلاً وإنما فى حدود الرابطة القانونية القائمة بينه وبين صاحب المنشأة .

- راجع : د . زين العابدين ناصر " النظام الضريـمى المصرى " ، مرجع سابق ، ص ١٨٧ .

- وإذا مارس شخص مهنته مرة باعتباره مستقلا ، ومرة أخرى باعتباره تابعاً ، فإنه يخضع فى الحالة الأولى للضريبة التى نحن بصدد ها ، وفى الحالة الثانية يخضع للضريبة على المرتبات والأجور. (١)

وبصفة عامة ، فإن الممول فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، عادة ما يقدم عملاً ورأس مال ، ويتحمل مخاطرة النشاط الذى يمارسه مستقلاً دون تبعية لغيره. (٢)

وفيما يتعلق بالشرط الثالث ، والذى يقضى بضرورة أن تكون الأرباح الخاضعة للضريبة ، قد تحققت لمنشأة تعمل فى مصر ، بصرف النظر عن جنسية صاحبها أو موطنه أو تحققت فى الخارج من نشاط لا يتخذ شكل منشأة مستقلة (المادة ١٤ من القانون الحالى وكذلك المادة ٣٣ من القانون ٣٩/١٤) فإن ذلك ينبع من السيادة الاقتصادية للدولة داخل حدودها ويعنى هذا الشرط أن الضريبة تلحق بالمنشأة ذاتها - أيها كان مركزها - مادامت تمارس نشاطها فى مصر ، وتربط بالربح وجودها وعدماً. (٣)

-
- (١) ومثال ذلك : أحد الأطباء يدير لحسابه مستشفى يملكها (مستقل) ، ولكنه يعمل أيضاً بعض الوقت فى مستشفى آخر نظير أجر أو مرتب (تابع) .
 - (٢) وتطبيقاً لذلك ، انظر حكم محكمة النقض فى مجلة التشريع والقضاء ، س ٥ ، عدد ١٨ ، ص ٢٠٧ .
 - (٣) وعلى العكس من ذلك فإن الضريبة لا تسرى على أرباح المنشآت التى تشتغل فى الخارج حتى ولو كانت مملوكة لمصرى أو لاجنبى متوطن فى مصر .

وقد يحدث أن جزءاً من نشاط المنشأة يمارس في مصر ويتم الجزء الآخر منه في الخارج (١)، ويثار في هذه الحالة سؤالان : الأول : متى تعتبر المنشأة التي مركزها في مصر مستقلة في الخارج ، ومن ثم لا تخضع للضريبة ؟ ، والتساؤل الثاني : متى تعتبر المنشأة الأجنبية مستقلة في مصر ، ومن ثم تخضع أرباحها للضريبة المصرية ؟ .

وفيما يتعلق بالتساؤل الأول : فلقد سبق أن ذكرنا أن الضريبة لا تسرى على المنشآت الموجودة بالخارج ، حتى ولو كان صاحبها مصرية أو أجنبية مقيمة في مصر ، أو حتى لو كان مركزها في مصر ، ولكن يشترط في هذه الحالة ، وحتى لا تخضع أرباح هذه المنشآت للضريبة المصرية أن تكون هذه المنشآت الموجودة في الخارج مستقلة ، ومنفصلة عن كل منشأة موجودة في مصر . (٢)

أما فيما يتعلق بالتساؤل الثاني : فلقد أسفرت الإجابة عنه عن خلاف كبير في الفقه والقضاء . ولقد تمثلت الصعوبة في كون مجرد مزاولة نشاط تجارى أو صناعى في مصر كافياً في ذاته لفرض الضريبة حتى ولو لم يكن للمنشأة الأجنبية مكتب أو محل أو فرع في مصر . (٣)

وبعبارة أخرى ، هل من الضروري أن يتوافر للمنشأة الأجنبية الوجود المادى (المحل) ، أو أنه يكفي مجرد الوجود الوظيفى " الأعمال التجارية والصناعية " في مصر حتى تخضع أرباحها للضريبة ؟ .

(١) كما هو الحال بالنسبة لشركات الطيران وشركات الملاحة البحرية وشركات التأمين مثلاً .

(٢) لمراجعة بعض القضايا التطبيقية في هذا الشأن - انظر د . غاطف صدقى - التشريع الضريبى المصرى - ، دار النهضة العربية ، القاهرة ٦٨ ، ص ١٨٧ - ١٩٠ .

(٣) في مصر وفرنسا ، اسفر التطبيق العملى لمبدأ الاقليمية عن الكثير من المشكلات .
- راجع فى ذلك : د . حسن كمال ، المرجع السابق ذكره ، ص ٧٩ .

أ - ذهب رأى الى القول بأن خضوع الأرباح للضريبة المصرية يتوقف على مزاولة النشاط (الذى انتج هذه الأرباح) عن طريق منشأة مستقلة تشتغل فى مصر ولها كيان فعلي (وجود مادي) فيها ، فان لم توجد المنشأة بهذا المعنى فلا التزام بخضوع أرباحها للضريبة ، وتعد منشأة مستقلة تخضع للأحكام الضريبية كل هيئة أو مؤسسة تجارية أو صناعية تسير فى أعمالها على أساس مستقل دائم كالفروع ومكاتب الشراء وأماكن تخزين البضائع وكافة المحال التى تجرى بها عمليات تهدف الى تحقيق أرباح .

ويرى أصحاب هذا رأى أن الأخذ بمعيار المنشأة الثابتة على هذا النحو يحقق النفع للمنشآت العاملة فى ميدان التجارة الخارجية كما أنه يجنبها مساوئ الزدواج الضريبى .

ب - ويذهب رأى آخر الى أن عبارة " كل منشأة مستقلة " فى مصر تعنى مباشرة نشاط تجارى أو صناعى فى مصر على وجه الاعتقاد سواء وجد الكيان المادى للمنشأة أو لم يوجد ذلك ، لأن القانون لم يشترط أن يكون للمنشأة كيان مادي محلى خاص ، فالمعيار اذن هو هذا الوجود الوظيفى وليس الوجود المادى .

ولقد أيدت محكمة النقض المصرية فى أحكام كثيرة لهذا هذا رأى الأخير (١) ، كما أيدته محكمة مجلس الدولة

(١) ولعل من أوضح هذه الأحكام ذلك الحكم الذى صدر فى ٢٠/٥/٥٤ فى القضية رقم ٥٩ لسنة ٢٣ قضائية مجموعة أحكام ومبادئ النقض الضريبى ، وضجع الاستاذين نوح عبد الرحمن ، ومحمد بدران ، القاهرة ١٩٦٠ ، ص ٤٧٩ .

الفرنسي الصادر في ٢٥ مارس سنة ١٩٤١ (١) ، ونحن نرى أن ماذهيت اليه محكمة النقض في أحكامها ، هو مايجب الأخذ به وذلك لمايلى :

١ - لأنه يساير الفهم الحقيقي لمبدأ الإقليمية .
٢ - لأنه يتمشى مع روح النص الواردة في القانون الجديد والتي تتمثل في امتداد نطاق او مجال الضريبة على النشاط الذى يمارس داخل البلاد متى توافرت الشروط الأخرى .

٣ - فى صدد بيانها لما يعتبر منشأة مستقلة تعمل فى بلد آخر ، ذهبت اللجنة المالية لعصبة الأمم المتحدة الى أنه توجد منشأة مستقلة للشركة الأجنبية اذا كان الوسيط أو الوكيل المقيم فى غير البلد الذى توجد فيه هذه الشركة يتخذ احدى الصور الآتية (وكيل مفوض يتولى عادة ابرام العقود لحساب هذه الشركة أو كان مرتبطا بعقد استخدام ويزاول نشاطا نيابة عن مؤسسته نظير أجر ، أو اذا أودع الوكيل أو الوسيط فى مخزن أو مستودع ويصفه معتادة بضائع مملوكة للمشروع الأجنبى بغرض بيعها) .

وهذا يؤكد أن المنشأة المستقلة الأجنبية يمكن أن توجد بنشاط أشخاص وليس حتما بوجود هياكل مادية أو مكانية . (٢)

-
- (١) راجع: د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ٧٩ .
(٢) لايعتبر الممثلون التجاريون والمندوبون الجوالون منشآت مستقلة للمؤسسات التى يمثلونها ، ماداموا لا يدخلون فى احدى الفئات السابق ذكرها . راجع فى ذلك : الاستاذ محمد موسى فهمى (الضريبة على الارباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية) طبعة سنة ١٩٥٦ ، الجزء الأول ، ص ١٤ - ٢٧ .

٤ - رغم أن الأخذ بهذا الرأي ، قد يؤدي إلى اتساع مجال الازدواج الضريبي ، إلا أن الأصل في تفادي ذلك هو عقد الاتفاقات الدولية والتي تنص على شروط المعاملة بالمثل .

وجدير بالذكر إلى أن نص المادة ١٤ من القانون الحالي والذي يقرر سريان الضريبة على كل منشأة مستقلة في مصر ، يعني أن الاشتغال هو تكملة للمهنة أو على الأقل هو ممارسة للنشاط أكثر من مرة إلا أن ذلك يتعارض مع النص الوارد في المادة السابقة عليها ، والذي يفيد سريان الضريبة على صافي الأرباح الناتجة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة ، الأمر الذي يلزم معه تعديل النص بالضافة أو استبداله بنص جديد يقضي بفرض الضريبة على كل ربح يتحقق في مصر .

المبحث الثالث

نطاق الضريبة

(الحالات التي تخضع أرباحها للضريبة)

نظمت المواد من ١٣ الى ٢٢ من القانون الحالي الأحكام المتعلقة بهيكل نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . وقد تضمنت هذه المواد المهن والأشخاص والمنشآت والحرف التي تخضع أرباحها للضريبة ، ونستعرض أحكام هذه المواد .

(١) « مادة ١٣ " تفرض ضريبة سنوية على صافي أرباح أصحاب المهن والمنشآت التجارية والصناعية ومن بينها منشآت المناجم والمحاجر والبهلول وغيرها أو المتعلقة بالحرف بغير استثناء إلا ما ينص عليه القانون .

" كما تسرى هذه الضريبة على صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفة واحدة ، وتبين اللائحة التنفيذية القواعد التنظيمية لما يعتبر صفة واحدة فى تطبيق أحكام هذه المادة " (١)

« وإذا كانت هذه المادة توضح نطاق الضريبة بالأرباح الصافية التي تحققها كل من : المهن والمنشآت التجارية والصناعية ، ومنشآت المناجم والمحاجر والبهلول ، والمهن المتعلقة بالحرف ، وأى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفة واحدة ، فإن مهتدا من إيضاح هذا النطاق يقتضى إبداء الملاحظات الآتية :

(١) هذه المادة تقابل فى القانون القديم المادة رقم ٢٠ (قانون ١٤ لسنة ١٩٣٩) .

أولا : لم يحدد المشرع الضريبي صراحة متى تعتبر المهنة أو المنشأة تجارية ، وبهذا ترك تحديد ذلك للقضاة والفقه من ناحية ، وللقانون التجاري من ناحية أخرى . وفى الفقه نجد بعضا منه يذهب الى تعريف المهنة بأنها " تخصيص الفرد لنشاطه مهنة رئيسية ومعتادة للقيام بمهمة أو بعمل معين مستهدفا الحصول على ربح من وراءه " - كما يذهب الى تعريف المنشأة بأنها " عمل على أن تؤلف بين العناصر اللازمة للنشاط المهنى (١) .

والملاحظ أن التشابه بين التعريفين يبدو واضحا ، فالمنشأة ليست الا مجموعة من التنظيمات يقوم بها أفراد مستهدفين منها ممارسة مهنة معينة . وللتمييز بين الأعمال التجارية وغيرها ، يذهب رأى الى أنه يجب الرجوع فى تحديد المقصود بالمهنة والمنشآت التجارية والصناعية الى القانون التجاري وعصمنا مادته الثانية ، مادام أن التشريع الضريبي لم يوضح ذلك . ولكن يؤخذ على هذا الرأى أن ماورد فى المادة الثانية من القانون التجاري كان على سبيل المثال وليس الحصر ، ومن ناحية أخرى ، فإن القانون

(١) راجع : G. Ripert, "Traite elementair de droit Commercial". Ed. 1948. p. 57.

وكذلك - احمد ثابت مويخه " ضريبة الارباح التجارية والمداخلة فى القانون التجارى المصرى - دراسة مقارنة " ١٩٦٧ ، ص ١١٨ .

التجارى ، ولو أنه ألحق الأعمال الصناعية بالأعمال التجارية (١) ، إلا أن ذلك لا ينفي وجود بعض الأعمال الصناعية (من الناحية الفنية) ولكنها لا تعتبر أعمالا تجارية - طبقا لنصوص القانون التجارى - وذلك كأعمال المحاجر واستغلال ينابيع المياه العذبة ...

- ومواجهة لهذا المأخذ ، ذهب رأى آخر الى أنه يمكن قياس المهن الخاضعة للضريبة على الأرباح ، طبقا لما أوردته المادة الثانية من القانون التجارى ، طالما تشابهت معها .

- ولكن يعيب هذا رأى ، أن الأخذ به سيحول للإدارة المالية اغشاع كل مهنة تراها هى تجارية للضريبة لمجرد امكان قياسها على ماورد فى نص المادة الثانية ، الأمر الذى قد يؤدي الى تعسف الادارة وتحكمها (٢) .

- وتوفيقا بين الرأيتين السابقين ، يذهب البعض الى ضرورة الأخذ بما ورد فى القانون التجارى ، لتحديد مايعتبر من المهن تجاريا ، والأخذ بالمعيار الفنى الاقتصادى (الذى يعتبر أن المهن التى تتناول المواد بالتحويل أو التغير من صناعة) لتحديد مايعتبر من المهن صناعية (٣) .

(١) ذلك لأنه اعتبر مايتعلق بالمقاولات والأعمال المتعلقة بالمنتجات أعمالا تجارية .

(٢) راجع : د . محمد حسن الجزيرى ، ضريبة الدخل فى التشريع المصرى - الكتاب الثانى ، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية - الطبعة العالمية ، القاهرة ، ص ٩٠

(٣) راجع : د . حسين خلاف " الوجيز فى تشريعات الضرائب المصرية ، ٢٩٥٢ ، ص ١٦ ، د . محمد حلمى مراد تشريع الضرائب ، الجزء الأول - ١٩٦٣ ، ص ٢١١ - ٢١٤ . ويرى البعض أن الصناعات التحيلية تعد أعمالا تجارية ، وأن الصانع يعتبر تاجرا وأنه كان يقضى أن ينسب الشرح هنا على اصحاب المهن التجارية - راجع : د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ٩٤ .

ونحن نرى أن تعديد طبيعة العمليات التي تخضع للضريبة التي نحن بصدد ها ، يتوقف على أمرين : أولهما يتعلق بخصائص هذه الإيرادات ، فيجب أن تكون أرباحاً نتجت من تفاعل واستغلال عنصرى العمل ورأس المال معاً بقصد الكسب وعلى وجه الاستقلال على نحو ما سبق بيانه ففى شروط سريان الضريبة . والأمر الثانى يتعلق بتحديد طبيعة المهن أو المنشآت التي تسرى الضريبة على أرباحها : وهنا فانه وفقاً للرأى الراجح - يمكن أن يستعان فى تحديدها بالمعيار القانونى (الاسترشاد بماورد فى القانون التجارى) أو معيار القياس والمثابرة أو المعيار الفنى (بالنسبة للأعمال الصناعية) ، كما يمكن الاستعانة بهذه المعايير مجتمعة . وقد جرى قضاء بعض المحاكم على الأخذ بذلك . (١)

ولعل ما يؤكد صحة هذا الرأى أن هناك أعمالاً تعتبر تجارية حتى ولو لم يتوافر فيها عنصر الاحتراف والتكرار مثل العمولة والسمسرة وأعمالاً أخرى لا تعتبر تجارية الا اذا توافر فيها عنصر الاحتراف مثل جميع عقود المعاوضات المتعلقة بالمعروض التجارية .

ثانياً : والملاحظة الثانية تتعلق بمنشآت المناجم والمحاجر والقرول ، فالواقع أن أعمال هذه الصناعات الاستراتيجية تعتبر أعمالاً مدنية (٢) ، الا أن المشرع قد أخضع أرباحها

(١) احكام : محكمة مصر الابتدائية فى ١٩٤٣/٦/٢٠ ،

ومحكمة الاسكندرية الابتدائية فى ١٩٤٣/١١/٥٠ . وقد

جرت اداة الضرائب الفونسية على تفضيل معيار القياس

والمثابرة ، راجع فى ذلك : د . زين العابدين

ناصر - المرجع السابق ، ص ١٢٣ ، د . لبيب شقير

دروس فى ضرائب الدخل فى الاقليم المصرى ، ١٩٦٠ ، ص ١٩٤

(٢) راجع : د . محمد حسن الجزيرى ، المرجع السابق ص ٥٣

د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ٩٤ .

للضريبة ، وربما يرجع ذلك الى سببين : الأول : تعتبر هذه المنشآت من قبل المنشآت الصناعية ، ومن ثم لزم خضوعها للضريبة ، وذلك عملاً بعموم نص المادة (١٣) . والسبب الثاني : يتمثل في أن الأرباح التي تخضعها هذه المنشآت تنتج من اندماج عنصرى العمل ورأس المال .

ثالثاً : فيما يتعلق بالمهن المتعلقة بالحرف ، وهى التى يحترفها - عادة - صغار الصناع ، والذين يقتصر عملهم اما على صنع مايقدم من عتلاتهم من خامات ، أو شراء الخامات بقدر ما يطلب منهم أداءه (كالنجار والحداد والحائك ... الخ) فالواقع أن هؤلاء - بهذا الوصف يتميزون عن العامل أو الأجير أو الموظف ، إذ أنهم يمارسون حرفتهم على سبيل الاستقلال ، معتمدين بصفة أساسية على خبرتهم الشخصية ، ومستعينين بقدر بسيط من رأس المال ، كما أنهم يتعاملون مباشرة مع الجمهور - وليس تحت امرة صاحب عمل أو لحسابه . وقد لوحظ فى السنوات الأخيرة ، ارتفاع أجور هذه الفئة ارتفاعاً يجاوز حد ود الأطاء لأعباء المعيشة الأمر الذى يوجب مساهمتهم فى الأعباء العامة للدولة .

رابعاً : والملاحظة الأخيرة ، على المادة ١٣ ، تتعلق بما ورد فيها من خضوع الأرباح الناتجة من أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة (١) . وفى ظل القانون

(١) فى ظل القانون القديم (١٤ - ١٩٣٩) ، جرى الفقه والقضاء ، على أن اعتراف المهنة أو الحرفة بمعنى الاعتراف والاستمرار فى القيام بنشاط معين بعد شروطاً أساسية للخضوع للضريبة على الأرباح وقد استخلص هذا الشرط من نص المادة ٣٣ من القانون سالف الذكر وكذلك من نص المادة رقم ٣٣ مكررة والتي اضيفت لهذا القانون وكانت تقضى بسريان الضريبة على كل مبلغ يدخل على سبيل السمسرة والحصول ولو كان دفعه من عمل عارض لا يتصل بمباشرة المهنة ، وبأنهم من هذا النص انه ورد على سبيل الاستثناء من الأصل العام وهو ضرورة تكرار القيام بالعمل .

القديم (١٤ - ١٩٣٩) كانت القاعدة العامة هي عدم خضوع الأرباح المحققة من صفقة واحدة للضريبة باعتبارها أرباحاً عارضة^(٢) ، وظل الأمر على ذلك ، حتى تبين أن بعض الصفقات المنفردة تحقق أرباحاً طائلة بما يستلزم وفقاً لمقتضيات العدالة الاجتماعية - فرض الضريبة عليها ، وصدر القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ قاضياً بفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، حتى لو نتجت من صفقة واحدة ، وقد أخذ القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بذات الاتجاه ، وصدرت اللائحة الداخلية التنفيذية لهذا القانون في مادتها الثامنة المقصود بالصفقة الواحدة بأنها كل عملية شراء بنية البيع لأشياء منقولة غير معدة للاستعمال الشخصي أو للاستثمار وبشرط :

- أ - أن يزيد ثمن الشراء أو البيع عن عشرة آلاف جنيه ، أو أن يزيد اجمالي الربح المحقق على ألفي جنيه .
 - ب - أن تكون العملية ناتجة عن نشاط تجاري أو صناعي .
- (٢) - وفقاً للمادة ١٤ : " تسرى هذه الضريبة على أرباح كل منشأة في مصر متى كانت متخذة شكل منشأة فردية ، وكذلك على أرباح الشريك المتضامن في شركات الأشخاص والشريك في شركات الواقع ، كما تسرى الضريبة على حصة الشركاء الموصفين في شركات التوصية البسيطة " كما تخضع للضريبة أرباح المنشأة المشتغلة في مصر الناتجة من مباشرة نشاط في الخارج ما لم يكن متخذاً شكل منشأة مستقلة .

(١) حكم محكمة الاسكندرية المختلطة في قضية شركة فانهوجاردن يونيه ، وحكم النقض الصادر في ١٩/٢/١٩٥٣ ، تأييداً للحكم السابق .

وهي هذه المادة يمكن ذكر الملاحظات التالية :

أولا : أورد القانون الحالي تحديدا لشكل المنشآت التي تخضع أرباحها للضريبة ، بينما كان النص في القانون القديم (٣١٢) ينطبق على كل المنشآت المشتغلة في البلاد (١)

ثانيا : فيما يتعلق بشركات التوصية البسيطة ، فإن توزيعاتها - وفي حدود معينة - كانت خاضعة للضريبة على أساس إيرادات القيم المنقولة ، وما يزيد من ذلك ، كانت تفرض عليه ضريبة باسم الشركة - وذلك في ظل القانون القديم - ، أما في ظل القانون الحالي ، فإنه أعضع صراحة - كما هو واضح من النص المتقدم - حصص الشركاء والموصين في هذه الشركات لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

(٣) وجاء نص المادة ١٥ مفرقا " تسرى الضريبة على الأرباح التي تتحقق نتيجة العطية أو العمليات التي يقوم بها السمسرة والوكلاء بالعمولة ، وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة " .

" كما تسرى الضريبة على كل مبلغ يدفع لأي شخص طبيعي أو معنوي على سبيل العمولة أو السمسرة ، ولو كان دفعه من عمل عارض لا يتصل بمباشرة مهنته وذلك بغیر أي تخفيض سواء لمواجهة التكاليف أو للأعباء العائلية (٢)

(١) وكان نص هذه المادة " تسرى الضريبة على الشركات المساهمة مهما يكن الغرض منها " - ويمكن فهم هذا التحديد في ظل القانون الحالي لأنه أفرد الكتاب الثاني منه الباب الأحكام الخاصة بشركات الأحوال (١١١ - ١٢٧) راجع د . عادل حشيش ، المرجع السابق ، ص ٧٣ .

(٢) يقابل هذه المادة المواد : ٣٢ ف ٣٢ ، ٣٩ - ١٤ ، والمعدلة ، ٣٢ مكرر من ذات القانون .

وملاحظاتنا على هذه المادة تتمثل فيما يلي :

أولا : حددت هذه المادة نطاق الضريبة في الأرباح الناتجة من : السمسرة ، الوكالة ، العمولة ، أعمال الوساطة المختلفة .

ثانيا : السمسرة هي عملية يقوم بها شخص (السمسار) تتمثل في قيامه على التقريب بين طرفي صفقة لاتمامها نظير عمولة أو سمسرة يتقاضاها من أحد الطرفين أو من كليهما . وهو يقوم بذلك باسمه وحساب نفسه ، دون أن يكون وكيلاً أو نائباً عن أحد الطرفين ، كما أنه لا يعتبر نائباً لمن وسطه (١)

أما الوكيل بالعمولة (٢) ، فانه وفقاً لنص المادة ٨١ من القانون التجاري ، يعمل باسمه نفسه أو باسم الشركة بأمر آخر يدهي الموكل وعلى ذمته مقابل أجر يسمى العمولة . والوكيل بالعمولة يعتبر طرفاً في عقدين : عقد الوكالة المذى يربطه بالموكل ، وعقد الصفقة التي يجريها مع الغير . ومن ثم فانه يتميز عن السمسار - الذي تقتصر مهمته على التقريب بين طرفين دون أن توجد علاقة تعاقد له مع أيهما (٣) .

(١) وتعتبر أعمال السمسرة من الأعمال التجارية وفقاً لنص المادة الثانية من القانون التجاري ، وذلك بصرف النظر عن طبيعة العقد (مدنياً كان أو تجارياً) . وحتى يستحق السمسار مكافأته لا بد من توافر الشروط التالية : (أن يكون مفوضاً من عمله بالتوسط للبحث عن متعاقد وأن يتم الاتفاق بين الطرفين وأن يكون اتمام العقد قد تم بناءً على تدخل السمسار) راجع د . حسين النوري - مدخل القانون التجاري والقانون المحرق ص ٢٢٩

(٢) الوكالة بالعمولة هي من الأعمال التجارية أيضاً وفقاً لنص المادة الثانية من القانون التجاري .

(٣) يذهب البعض إلى أن عقد الوكالة يتضمن اسماً ثلاثة أشخاص : الموكل والوكيل بالعمولة والغير (راجع د . حسن الجزيري - المرجع السابق ، ص ٦١) .

وفيما يتعلق بأعمال الوساطة : فلقد أخضعها المشرع كلها للضريبة محل البحث دون اشتراط توافر الاحتراف حيث أن السمسرة هي في حد ذاتها عملا تجاريا ، وأيا كانت طبيعة الأعمال المتعلقة بها مدنية كانت أو تجارية ويشترط في القائم بأعمال الوساطة : (تعلق عمله بها ورد في المادة والاستقلال)

(٤) كما قررت المادة ١٦ " تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير محل تجارى أو صناعى ، سواء شتمل الأرباح كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية ، كما تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية .

وعلى هذا النص يمكن اهداء الملاحظات التالية :

أولا : استحدثت هذه المادة سريان الضريبة على تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية .

ثانيا : علق المشرع خضوع التأجير هنا للضريبة على أن يكون ملحقا بالمحل كل أو بعض العناصر المادية (وتشمل الاثاث والعدد والادوات والآلات وغيرها) او المعنوية (وتشمل الاسم التجارى ، شهرة المحل ، حق الاختراع والعلامات التجارية وغيرها) ، فان تسم التأجير بدون هذه العناصر ، فإنه لا يخضع للضريبة التى نحن بصدد ها (١)

(١) وذلك باعتبار المنشآت هنا قد اعد ها اصحابها مؤجرة لخدمة أغراض تجارية وصناعية - راجع الاستاذ حسن الغريابى وآخرين - الجديد فى ضرائب الدخل - ص ٩٥ وإذا اقتصر الأمر على تأجير العقار دون اثاث ، أو ادوات ، فإن العمل لا يعتبر تجاريا ، وليس هناك نص بإخضاعه للضريبة ومن ثم لا تخضع إيرادات هذا المحل للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وكل ما يخضع له صاحب هذا العقار هو ضريبة المبنى راجع: د . عاطف صدقى - المرجع السابق ، ص ١٦٥ .

ثالثاً : تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من عملة النقدية - حر
سواء كان المؤجر مالكا للمحل (أو الآلا -) أو
مستأجرا لها ، مع توافر الشروط الأخرى التي سبق
الإشارة إليها .

(٥) نصت المادة ١٧ / ١ على أنه " تسرى الضريبة على
الأرباح الناتجة من بيع أى أصل من الأصول
الراسمالية للمهين والمنشآت المنصوص عليها في هذا
الباب وكذا الأرباح المحققة من التعويضات نتيجة
الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول
سواء أثناء حياة المنشأة أو عند انقضاءها " .

وإذا ماتم است خدام ثمن بيع هذه الأصول أو
التعويضات المدفوعة من هلاكها أو الاستيلاء عليها بالكامل
في شراء أصول رأسمالية جديدة تؤدي إلى زيادة الانتاج
وتحسينه خلال نفس السنة التي تم فيها البيع أو الحصول
على التعويض أو خلال السنتين التاليتين لانتهاء هذه
السنة ، تستعمل قيمة هذه الضريبة من الضريبة المستحقة
على الممول من السنة أو السنوات المالية التالية للبيع
أو للاستيلاء ، كل ذلك بشروط أساك دفاتر منتظمة على
النحو المحدد في المادة (٣٦) من هذا القانون بدون
الاخلال بأية مزايا منصوص عليها فيه " .

(٦) وقوت المادة ١٨ / ١ " تسرى الضريبة على الأرباح
التي يحققها من يشيدون أو يشترون العقارات
لحسابهم بقصد بيعها وعلى الأرباح الناتجة من عملية
تقسيم أراضي للمهنة والتصرف فيها (١)

وعلى هذا النص يمكن است خلاص الملاحظات التالية :

(١) تقابل نص المادة ٣٢ / ٢ من القانون رقم ١٤ لسنة
١٩٣٩ م .

أولا : قصد المشرع من هذا النص مد نظا في الضريبة ليشتمل امعلا لا تعد تجارية وفقا لنص القانون التجاري فشرأ وبيع العقارات هو عمل مدنى ، لا يتوافر فيه عنصر المضاربة ، الا أن المشرع قد استند - فى ذلك ويحق - الى أن هذه الأعمال تحقق أرباحا لا تقبل عما تحققة المنشآت التجارية والصناعية .

ثانيا : يشترط فيما يتعلق بتشيد العقارات او شراؤها بقصد بيعها - أن يكون البيع قد تم بعد التشيد او الشراء فان كان العقار موهوبا أو موروثا فان أرباحه لا تخضع للضريبة التى نحن بصدد بيان احكامها . كما يشترط أن تتوافر لدى مشيد العقار او مشتريه نية بيعه فيما بعد (١) ، وكذلك يجب أن يتوافر عنصر الاعتقاد على هذا النوع من النشاط ، ويستخلص ذلك من مجموع الظروف القائمة فى كل حالة (٢)

ثالثا : فيما يتعلق بالأرباح الناتجة من عمليات تقسيم الأراضى المعدة للبناء والتصرف فيها ، فانه يشترط لخصوها للضريبة أن تكون الأراضى معدة للبناء ، وان تكون مملوكة للممول نفسه فردا كان أو شركة (بصرف النظر عن اسباب التملك) (٣) ، وان يتم التصرف فى تلك الاراضى بعد تقسيمها .

(١) فان اشترى شخص منزلا أو شيد مسكنا فى جهة معينة ثم تراءى له أن جهة أخرى أفضل له ولظروف عمله فان بيع ما بناه أو ما اشتراه مع تحقيق أرباح له لا يخضع للضريبة .

(٢) ليس معنى التكرار هنا أن تتكرر صفقات البيع وصفقات الشراء بل يكفى أن تتكرر هذه أو تلك .. راجع : د . محمد حسن الجزيرى ، المرجع السابق ، ص ٥٦ .

(٣) كالشراء او الميراث او الهبة الخ .

(٧) ونصت المادة ١٩/١ على أنه "استثناءً من حكم المادة (٣١) من هذا القانون (١) تخوض ضريبة بمعدل ٥٪ وبغير أى تخفيض على اجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الاراضي داخل كردون المدينة ، سواء أنصب التصرف عليها بحالتها أو بعد اقامة منشآت عليها ، وسواء أكان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك ، وسواء كانت اقامة المنشآت على أرض مملوكة للمول أو لغيره " .

وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات الآتية من موروثة بحالتها عند الميراث وكذلك تقديم العقار كحصة عينية نظير الاسهام في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم المقابلة لها مدة خمس سنوات. كما يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالهبة لغير الفروع أو تقرير حق الانتفاع على العقار أو تأجير له لمدة تزيد على خمسين عاما ولا تعتبر تصرفا خاضعا للضريبة المشار اليها البيوع الجبرية ادارية كانت أو قضائية وكذلك نزح الملكية أو الاستيلاء للنفعة العامة أو للتحسين (مادة ١٩/٥) .

(٨) وقررت المادة ٢٠/١ "تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير أكثر من وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو أى نشاط آخر مما يخضع للضريبة على ارباح المهن فغير التجارية على أساس قيمة الایجار الفعلى مفروشا مخصوصا منه خصصون فى المائة مقابل جميع التكاليف المنصوص عليها فى المادة ٢٤ من هذا القانون " .

(١) تتناول المادة ٣١ من القانون الحالى - المستثنى تستثنى من حكمها النص الذ كمر - بيان الضريبة على الارباح التجارية والصناعية وسوف نوضحها تفصيلا فيما بعد .

" وفي جميع الاحوال لا يجوز ان تقل قيمة الايجار المتخذ أساسا لربط الضريبة بالتطبيق لحكم الفقرة السابقة عما يأتي : (١)

أولا : عشرة أمثال القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للأماكن المنشأة قبل اول يناير سنة ١٩٤٤ م.

ثانيا : سبعة أمثال القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للأماكن المنشأة منذ اول يناير ١٩٤٤ الى ٥ نوفمبر ١٩٦١

ثالثا : خمسة أمثال القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للأماكن المنشأة منذ نوفمبر ١٩٦١ حتى ٦ أكتوبر ١٩٧٣ م.

رابعا : ثلاثة أمثال القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للأماكن المنشأة منذ ٦ أكتوبر ١٩٧٣ م.

" وتربط الضريبة على أساس الارياح الفعلية ايرادا ومصرفا بالنسبة للوحدات السكنية المفروشة المؤجرة فسي عقارات تقع خارج جردون المدينة " .

وفي جميع الاحوال تخفض الضريبة المستحقة الى النصف بالنسبة للوحدات السكنية المفروشة المؤجرة للجامعات والمعاهد ودور العلم لسكنى الطلاب وفقا للاوضاع والاجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية (٢)

(١) هذه الفقرة مضافة بالمقانون رقم ٤٦ / ٧٨ والمعدلة بالمقانون الحالي وفقا لماورد بها من احكام .

(٢) وقد جاء في نهاية المادة ١٢ من اللائحة التنفيذية انه أصبح واجبا على المؤجر حتى يستفيد من هذا التخفيض ان يرفق مع الاقرار الذي يقدمه الى مأمورية الضرائب المختصة بشهادة معتمدة من الجهة الرسمية .

(٩) وجاءت المادة ٢١ من القانون الحالي مقيدة :
 أولا : تسرى الضريبة على أرباح منشآت استصلاح واستزراع الأراضي .

ثانيا : تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تربيها البها ومن مشروعات استغلال حظائر تربية المواشي وتسمينها ، ومشروعات مزارع الثروة السمكية .

" ولا تسرى الضريبة على ما يستغده المزارع من هذه الدواب والمواشي لمنفعته الخاصة وكذلك ما يقسم بتربيته أو تسمينه وذلك كله في حدود عشرة رؤوس " . (١)

(١٠) وأخيرا في مجال تحديد الحالات التي تخضع للضريبة ، قررت المادة (٢٢) من القانون الحالي بأن الضريبة على الأرباح تسرى على تلك التي تنتج من :

أ - الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة ، إذا تجاوزت المساحة المزروعة منها ثلاثة أفدنة وذلك يعني أن المساحة المستغلة إذا كانت ثلاثة أفدنة ، أو أقل فسان الأرباح الناتجة من استغلالها تعفى من الضريبة .

ب - زراعة المحاصيل البستانية من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية . وتخضع أرباح هذه المحاصيل للضريبة بشرط أن تكون المساحة المزروعة منها أكثر من فدان واحد .

(١) المنشأة لا يمكن أن يكون لها وجود إلا بمقوماتها المادية كاملة كالمحل والمخازن والآلات الخ بينما يمكن أن نتصور قيام مشروع يحقق الأرباح بغیر هذه المقومات . راجع د . محمد حسن الجزيري ، المرجع السابق ، ص ١٦ وما بعدها .

ج - الاستغلال الزوامي لمشاتل المحاصيل الهستانية
أيا كانت المساحة المزروعة منها . ولكن الأرباح الناتجة
من هذا الاستغلال تعفى من الضريبة إذا كان
الاستغلال مخصصا للمنفعة الخاصة بأصحابها .

** وفقا للفقرة الخامسة من ذات المادة السابقة ، يعتبر
الممول وزوجته وأولاده القصر ، الكا واحدا للغراس في تطبيق
حكم هذه المادة . وعلى ذلك فإن الضريبة تربط باسمه
ماله تكن الملكية قد آلت الى الزوجة أو للأولاد من غير
طريق الزوج أو الوالد بحسب الأحوال .

** اما الفقرة السادسة من نفس المادة فقد أعت من
الضريبة ، المساحات المزروعة في الأراضى الصحراوية
والمستصلحة . (١)

** ويحمل الضريبة مالك الغراس ، سواء كان مالكا
للأرض أو مستأجرا لها ، ويقع باطلا كل اتفاق يقضى
بنقل عبء الضريبة الى غير مالك الغراس .

(١) ويكون الاعفاء في حد ود عشر سنوات تبدأ من التاريخ
الذى تعتبر فيه هذه المساحات منتجة
(ف ٤ من المادة ٢٢) .

المبحث الرابع

الاعفاءات المقررة من الضريبة

وردت هذه الاعفاءات في المادتين : ٣٢ ، ٣٣ من القانون الحالي ، كما توجد اعفاءات أخرى من الضريبة وردت في قوانين أخرى خاصة بأنشطة معينة . (١)

اولا : الاعفاءات المقررة من الضريبة وفقا للمادة ٣٢ :

يعفى من الضريبة الأفراد والشركات المتضامنين وشركات التوصية البسيطة والشركات في شركات الواقع وفقا لما يلى :

١ - تكون حدود الاعفاء المقررة للأعضاء العائلية على الوجه التالى :

- أ - ٧٢٠ جنيها سنويا للممول الاعزب .
- ب - ٨٤٠ جنيها سنويا للممول المتزوج ولا يعول اولادا او غير متزوج ويعول ولدا ، او أكثر .
- ج - ٩٦٠ جنيها سنويا للممول المتزوج ويعول ولدا او أكثر .

فاذا تجاوز صافى الربح السنوى حد الاعفاء سالف الذكر فلا تسرى الضريبة الا على ما يزيد على هذا الحد .

(١) ونذكر على سبيل المثال لهذه القوانين الخاصة قانون التعاون الاستهلاكى رقم ١٠٥ لسنة ٧٥ ، والتعاون الاسكانى رقم ١٤ لسنة ٨١ ، والقانون رقم ٤٣ لسنة ٧٤ ، والخاص بنظام استثمار المال العربى والاجنبى والمناطق الحرة والقوانين اللاحقة له (وخاصة القانون رقم ٣٢ / ٧٧) وكذلك ما يقتضيه الاخذ به من اعفاءات بموجب اتفاقيات دولية .

٢ - فى تطبيق حكم هذه المادة يعتبر فى حكم الممول الفرد الشركات القائمة أو التى تقوم بين الأصول والفرع القصر أو بين الأزواج أو بين بعضهم البعض .

٣ - يقتصر الإعفاء بالنسبة للشركاء المتضامنين فى الشركات المشار إليها فى هذه المادة على شريك البائع أو القاصر المأذون له فى الاتجار أو المأذون لذاته فى الاستمرار فى التجارة .

٤ - يشترط فى تحديد المعالين فى تطبيق أحكام هذه المادة ما يلى :

أ - بالنسبة للابن : ألا يكون قد بلغ سن الحادية والعشرين ، ويستثنى من ذلك إذا كان ذاعاهة تقعهه عن الكسب ، أو إذا كان طالبا باحدى مراحل التعليم العالى بشرط عدم تجاوزه سن السادسة والعشرين .

ب - بالنسبة للابنة : ألا تكون متزوجة أو عاتمة " لايسرى حكم هذه المادة على اوجه النشاط التى يتم ربط الضريبة عليها على أساس حكمى أو ثابت " .

ثانيا : الاعفاءات المقررة من الضريبة وفقا للمادة : ٣٣ :

وهى اعفاءات قروتها هذه المادة تحقيقا لاعتبارات اقتصادية واجتماعية وهى : (١)

(١) راجع تفصيلات هذه الاعفاءات فى نص المادة (٣٣) من القانون الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ م .

- ١ - ارباح مشروعات تربية النحل .
- ٢ - ارباح منشآت استصلاح واستزراع الاراضى .
- ٣ - ارباح شركات الانتاج الداخلى وحظائر المواشى وتسمينها وشركات مصائد الاسماك .
- ٤ - ارباح مشروعات مراكب الصيد التى يملكها اعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الاسماك من عمليات الصيد .
- ٥ - ارباح صناديق التأمين الخاصة المنشأة طبقا لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ باصدار قانون صناديق التأمين الخاصة .

الفصل الثاني وعاء الضريبة سعرها واحكام تحصيلها *

فى ظل القانون الحالى ، وردت الأحكام المتعلقة
بعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى المواد
(من ٢٣ الى ٣٠) ، وظك المينة للسعر فى المادة
(٢١) ، أما الأحكام المتعلقة بقواعد الربط والتحصيل
فقد وردت بصفة خاصة فى المواد من (٣٨ الى ٤٣) .

ولبيان ذلك فاننا نقسم هذا الفصل الى المباحث
الآتية :

المبحث الأول : ويتعلق ببيان الأحكام المتعلقة بكيفية
تحديد وعاء الضريبة .

المبحث الثانى : ويتعلق بسعر الضريبة وتعديلاته وفقاً
للقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ م .

المبحث الثالث : وندرس فيه القواعد الخاصة بإجراءات
الربط والتحصيل .

المبحث الأول تحديد وعاء الضريبة

يقصد بعاء الضريبة الإيرادات أو الدخل الذى يمثل
المحل الذى تفرض عليه الضريبة . وكما ذكرنا حالا ، فإن
المواد من ٢٣ - ٣٠ فى القانون الحالى قد تكفلت ببيان
الكيفية التى يمكن بها تحديد هذا العاء بالنسبة للضريبة

* وسنكتفى هنا ببيان الاحكام المتعلقة بالوعاء
والسعر .

التي نحن بصدد بيان أحكامها ، ويتأمل هذه المواد فإننا نجد ها بصفة عامة قد تناولت موضوعات ثلاثة يمكن من خلالها الوصول الى هذا التحديد ، أولها : المبدأ الذي يتحدد على أساسه الإيراد الخاضع للضريبة وهو الربح الصافي ، وثانيها : الوحدة الزمنية أو المدى الزمني الذي يتحدد على أساسه نتيجة الأعمال التي تباشرها المنشأة من ربح أو خسارة ، وقد حدد ذلك المبدأ باثني عشر شهرا وذلك ما يعبر عنه بتقاعدة السنوية أو مبدأ استقلال السنوات الضريبية . وثالث هذه الموضوعات يتعلق بتحديد التكاليف والاعباء والمبالغ الواجب خصمها من الإيرادات الاجمالية للممول وذلك للوصول الى تحديد الربح الصافي والذي يمثل في النهاية رها هذه الضريبة .

ونتناول هذه الموضوعات بشئ من التفصيل فيما

يلى :

أولا : تحديد الربح المكون لرها الضريبة من وجهة النظر الضريبية :

الواقع أن لكلمة الربح أكثر من معنى ، يتوقف كل معنى على الزاوية التي ينظر الى الربح منها ، فمن الناحية القانونية فإن الأرباح هي كل ما زاد عن قيمة موجودات الشركة على مقدار مطلوباتها ، وهي بذلك تشمل ما يعود عليها من استغلال اموالها ، كما أنها تشمل بحسب قضاء المحاكم (المختلطة) النقود التي تعود عليها من بيع هذه الاموال ولو كانت من العقارات (١)

(١) راجع : د . محمد حسن الجزيري ، المرجع السابق

ومن وجهة النظر المحاسبية : فان الأرباح تتمثل فسى ذلك الفائض أو الفرق بين إيرادات الاستغلال التجارى ومصروفاته ، وذلك وفقا لما يسمى (نظرية الاستغلال) وتشمل الإيرادات - وفقا لهذه النظرية - ثمن المبيعات أما المصروفات فتشمل ثمن تكلفة هذه المبيعات مضافا اليها النفقات الادارية والتسويقية وكذلك كل ما يستلزمه الاستغلال من نفقات فى المنشآت التجارية (١) . وبحسب الربح الصافى على أساس خصم نفقات الاستغلال من الإيراد الإجمالى الذى يحصل عليه المصول من ممارسته للاستغلال العادى وحده (٢) . والأخذ بهذه النظرية فى تحديد الربح من شأنه ألا يخضع للضريبة سوى الدخل بمعناه الضريبي الدقيق (٣) وقد أخذ بهذه النظرية فى انجلترا .

وقد يتحدد الربح أيضا من وجهة النظر المحاسبية وفقا لما يسمى بنظرية أو أسلوب الميزانية : حيث يتحدد الربح بالفرق بين زيادة قيمة موجودات المنشأة عن مطلوباتها فسى أول المدة التجارية ونهايتها وبعبارة أخرى فانه يمكن التوصل الى النتيجة الصافية لأعمال المنشأة - وفقا لهذه النظرية - وذلك بالمقارنة بين صافى أصول المنشأة فيما بين

(١) فى بعض المرافق الاخرى كالفنادق وشركات النقل الخ... تتمثل الإيرادات فى الأجر المحصلة لقاء الخدمات المقدمة منها ، كما تتضمن المصروفات كل النفقات والاستهلاكات ومصروفات الصيانة .

(٢) د . زين العابدين ناصر - المرجع السابق ، ص ٢١٤ . ٢١٥ .

(٣) بمعنى وجوب ان تتوافر فيه شروط الدورية ، والاستمرار وقابلية مصدر الدخل للبقاء ... الخ .

أول العدة وآخرها . ولكن يلاحظ أن الريح لا يقتصر في هذه الحالة على نتائج العمل ورأس المال فقط بل أنه يتسع لكل زيادة في قيمة الأصول مهما كانت أسبابها (مثل زيادة قيمة رأس المال والتغير في التوزيعات أو المسحوبات) . وعلى ذلك فإن الريح المحدد هنا يشمل عناصر رأس المال لا تتوافر بشأنها خصائص الدخل ، الأمر الذي يمكن معه أن تفرض الضريبة على أرباح غير ناتجة من النشاط العادي أحيانا وقد طبقت هذه النظرية في بعض الدول كفرنسا وبلجيكا .

وإذا تأملنا الوضع في مصر ، فإننا نلاحظ أنه وفقا لنص المادة ٢٤ من القانون الحالي " يحدد صافي الريح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة الصفقة أو نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها طبقا لأحكام القانون ، وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص (١)

على ذلك فإن المشرع المصري قد مزج بين النظريتين السابقتين ولم يلتزم بأحديهما حيث أنه أضع للضريبة الأرباح الناتجة من عمليات الاستغلال العادي للمنشأة وكذلك كل الأرباح التي تنتج من كافة العمليات على اختلاف أنواعها (أرباح المتاجرة ، الأرباح الناتجة من عمليات فرعية وتلك الناتجة من العمليات الرأسمالية) .

(١) ويقابل هذا النص المادة ٣٩ من القانون ١٤ لسنة ٣٦ والتي كانت تنص على أنه " يكون تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها والتي يشارتها الشركة أو المنشأة ويدخل في ذلك ما ينتج عن بيع أي شيء مـمن الممتلكات سواء في أثناء قيام المنشأة أو عند انتهائها عملها وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص ..

ويتحدد الرقم الممثل للربح الصافي من خلال حساب الأرباح والخسائر والذي يشمل جانب الدائن ويضم الإيرادات الاجمالية وجانب المدين ويضم التكاليف والنفقات واجبة الخصم من الجانب الأول حتى تصل الى الصافي أو الوفاء الخاضع للضريبة .

وكما ذكرنا حالا فان جانب الإيرادات يشمل :

- أ - الأرباح الاجمالية
- ب - الإيرادات الفرعية والعرضية
- ج - الأرباح الرأسمالية

أ - : الأرباح الاجمالية العادية :

(١) في المنشآت التجارية تتحدد الأرباح الاجمالية العادية بالفرق بين ثمن المبيعات اثناء السنة مضافا اليه قيمة البضائع المتبقية في نهاية السنة الماضية من ناحية وقيمة المشتريات خلال السنة مع ما تكلفته تلك المشتريات من نفقات فرعية مضافا اليها قيمة البضائع التي كانت موجودة في أول السنة من ناحية أخرى .

(٢) وفي المنشآت الصناعية ، وطبقا لحساب التشغيل والمتاجرة فان الأرباح الاجمالية تتحدد بالفرق بين ثمن المبيعات اثناء السنة وايضا مضافا اليه قيمة المواد الأولية والسلع المصنوعة المتبقية آخر المدة من ناحية ، وقيمة

(١) طبقا لحساب المتاجرة .

(٢) وهي تلك المنشآت المقيدة بالسجل الصناعي وفقا لاحكام القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٧٧ في شأن السجل الصناعي ، وكذلك المنشآت التي لا تنطبق عليها احكام القانون ٧٧/٢٤ المشار اليه ، اذا كانت تزاوّل أحد أوجه النشاط المدرجة في القوائم التي يصدر بها قرار من وزير الصناعة بالاتفاق مع وزير المالية - ٤/٢٩م - معدلة بالقانون ٨٣/٨٧

المشتريات خلال السنة مع ما تكلفته تلك المشتريات من نفقات فرعية مضافا إليها قيمة المواد الأولية والسلع المصنوعة التي كانت موجودة في أول السنة وكذلك كافة النفقات المباشرة التي استلزمته عملية صنع السلع المستنتجة المشروع (أجير الأيدي العاملة ، تكاليف القوى المحركة ، نفقات الصيانة ... الخ) من ناحية أخرى .

وبالنسبة لمشروعات الخدمات (كالبنوك وشركات التأمين ... الخ) فإن الأرباح الاجمالية العادية تتحدد طبقا لحساب الإيراد بالفرق بين مجموع المبالغ المحصلة مقابل تأدية الخدمات التي تقوم بها من ناحية ومجموع المصروفات التي تحملتها في سبيل تأدية هذه الخدمات من ناحية أخرى .

وبصفة عامة فإنه يقصد بالربح الاجمالي ، الفرق بين صافي قيمة المبيعات من ناحية وبين تكلفة هذه المبيعات من ناحية أخرى (١) ، وهو الربح الذي ينتج من عمليات الاستغلال العادي وهي تلك العمليات التي تدخل في نطاق النشاط الأصلي للمنشأة ، فهي تمثل فرض الشركة أو المنشأة ، وتسمى أرباح هذه العمليات أرباح الاستغلال العادي ، وتختلف طبيعة هذه العمليات من نشاط إلى آخر كما يختلف مضمون الأرباح الناتجة عنها من نشاط إلى آخر (٢) .

(١) صافي قيمة المبيعات = الفرق بين قيم فوائد المبيعات وبين جملة اشعارات مردودات المبيعات ، أما تكلفة المبيعات = تكلفة السلع أو البضائع أو الخدمات التي قدمت أثناء المدة + التغير في المخزون بين أول المدة وآخرها ، راجع: د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ١٣٠ - ١٣١ .

(٢) راجع: د . عاطف صدقي ، المرجع السابق ، ص ٢٤ وما بعدها .

ونكر ما ذكرناه حالا فيما يتعلق بعدم اخذ المشرع
المصرى بنظرية حساب الاستغلال وحدها في تحديد
الربح الخاضع للضريبة حيث أن الربح في مفهوم هذه
النظرية هو ناتج عمليات الاستغلال العادي وحده ونبي
المادة ٢٤ " يخضع للضريبة الربح الناتج من كافة العمليات
على اختلاف أنواعها ، كما أنه لم يأخذ بمفهوم نظرية
الجزائية وحدها في شأن هذا التحديد ، ذلك لأن الربح
في مفهوم هذه النظرية يمثل الفرق - بالزيادة بين فائض
أصول المنشأة على خصومها بين بداية السنة ونهايتها
وهو مفهوم أوسع نطاقا منه في مفهوم حساب الاستغلال
وتطبيق هذا المفهوم الواسع على إطلاقه قد يؤدي إلى
سريان الضريبة على أرباح لم تحققها المنشأة فعلا ، فقد
تكون الزيادة في الأصول راجعة إلى ارتفاع في قيمة
الأصول لأسباب طارئة أو ظاهرية كأنخفاض قيمة النقود
مثلا ، ومن هنا كان المشرع حريصا على أن تكون العمليات
المنتجة للربح قد تمت وفقا لما تقضى به أحكام القانون
الحالى .

ب - الإيرادات الفرعية والعرضية :

وهي الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة (الممول)
نتيجة بعض العمليات التي لا تدخل في صميم نشاط المنشأة
الأصلى الذى يمثل فرضها وإن كانت ذات صلة غير مباشرة
به ، وتتعلق هذه الإيرادات بنشاط فرعى مؤقت أو طويل
الأجل (استثمارات في أوراق مالية مثلا) تقوم به المنشأة
لأمر متعلقة بنشاطها ، أو كنتيجة لفقد أو هلاك بعض
أصولها الخ .

وتدخل هذه الإيرادات في نطاق الضريبة بشرط أن تكون العمليات المنتجة لها ذات صلة - ولو غير مباشرة - بنشاط المنشأة (١) - وجدير بالذكر أن الخسائر التي تصيب المنشأة بسبب هذه العمليات يجب أن تخصم من - وهذا الضريبة ، وفيما يلي نذكر بعض هذه الإيرادات والتي يغلب ظهورها في حسابات الأرباح والخسائر للمنشأة :

١ - التعويضات التي تحصل عليها المنشأة :

وهي مبالغ تحصل عليها المنشأة من الأفراد والحكومة أو شركات التأمين أو غيرها ، وذلك بمناسبة مباشرتها لنشاطها ، ويمكن تقسيم هذه التعويضات الى قسمين :

أولهما : ما تحصل عليه المنشأة من تعويضات بسبب فقد بعض أصولها أو تلفه أو الاستيلاء عليه ، وهذه تخضع للضريبة وفقا لنص المادة ١٧ من القانون الحالي . وثانيهما ما تحصل عليه المنشأة كتعويض لأضرار نتجت عن عدم تنفيذ العقود أو التأخير في تنفيذها ، أو المناقصة غير المشروعة للمنشأة ، أو تقليد علاماتها التجارية ... الخ ، وقد استقر الرأي لمصلحة الضرائب بشأنها على وجوب خضوعها للضريبة وقد جاء في هذه التعليمات (٢) : ولما كان مقدار التعويض القضائي عن أضرار لحقت بالمشروع يعتبر إيرادا له نشأ

(١) راجع: د . عاطف صدقي - المرجع السابق ص ٢٤١
د . حسن كمال ص ١٣٣ ، د . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٢١٧ وما بعدها .

(٢) التعليمات الضريبية رقم ٢٣ الصادرة في ٢٣ / ١١ / ١٩٥٩ بشأن المادة ٣٩ من القانون ١٤ / ١٩٣٩ والتي تقابل المادة ٢٤ من القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ م .

بسبب أعمال ترتبط بمباشرة النشاط ، واذ ثار خلاف بشأن السنة المالية التي يدخل هذا التصويص ضمن إيراداتها الخاضعة للضريبة ، وهل هي السنة التي استحق عنها أو السنة التي حصل عليها ؟ فقد استقر رأي المصلحة على اعتبار هذا التصويص إيرادا في السنة التي يتم فيها الحصول عليه لأنه لا يعتبر إيرادا الا بتحصيله ، وهذه الواقعة هي التي تستوجب القيد في الدفاتر ومن ثم يعتبر ربحا محققا يخضع للضريبة في سنة التحصيل .

٢ - المنح والاعانات التي تحصل عليها المنشأة :

وهذه رأى الى أن هذه المنح والاعانات تدخل في رءاء الضريبة أيا كان شكلها أو تسميتها أو الجهات المانحة لها (هيئات عامة وخاصة) وذلك بشرط أن تكون متصلة بنشاط المنشأة وأن يكون حق المنشأة قد ثبت فيها بصفة قطعية ، ويرجع ادخال هذه المبالغ في رءاء الضريبة الى أنها تزيد من فائض المنشأة (١) . الا أن رأيا آخر - نرجحه - يذهب الى تقسيم هذه المنح والاعانات الى قسمين : أولهما : تلك التي تحصل عليها المنشأة بصفة منتظمة لمساعدتها على الإنتاج وتشجيعها على منافسة السلع الأجنبية (اعانات الإنتاج والتصدير) وهذه الاعانات يجب أن تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بعد ضمها الى رءاء هذه الضريبة

(١) راجع في هذا الرأي د . حسين خلاف الوجيز في تشريع الضرائب المصرية ، القاهرة ١٩٥٢ ، ص ٢٦٥ ، د . عاطف صدقي ، المرجع السابق ، ص ٢٤٢ ، د . محمد حسن الجزيري ، ص ١١٠ .

وثانيهما : تتعلق بأمانات سد العجز التمويلى (عجز الموارد عن الاستخدامات) والتي تقدمها وزارة المالية لبعض الجهات ، وهذه الامانات تخرج من نطاق ومساءلة الضريبة ولا تخضع لها . (١)

٣ - تحصيل دين معدوم فى مدد تجارية سابقة :

والدين الذى بعدم فعلا بعدم من أهم أنواع الخسائر التى تتعرض لها المنشأة ، حيث أنه يؤدى الى انقاص الربح الصافى فى المدد التجارية التى تحطمت به ، فسان حدث وحصلت المنشأة دينا سبق اعتباره معدوما (فى مدد سابقة) ، فان ذلك يمثل زيادة فى الأرباح التى نتجت عن مباشرتها لنشاطها الأصلى ، وبالتالي وجب ضمه الى ربح الضريبة باعتباره من الأرباح المكتسبة حتى لو فُرض أن الدين المعدوم ، والذى تم تحصيله فيما بعد من الأرباح الرأسمالية (٢) .

(١) راجع فى ذلك : د . حسن كمال ، المرجع السابق ص ١٣٦ .

(٢) وقد ذهبت التعليقات التفسيرية لمصلحة الضرائب الى تأكيد وجهة النظر هذه حيث انها اعتبرت ان الديون المعدومة لا تعتبر من التكاليف الا فى السنة التى يشته فيها بالدليل القاطع تحقق انعدامها ، ولكن ما يحصل منها يضاف الى الأرباح فى سنة المحاسبه (تعليمات رقم ٦) .

٤ - إيرادات الاستثمارات :

فمثلا قد تستثمر المنشأة بعض أموالها في الحصول على سندات تنتج فوائد ، كما قد تؤجر ما تملكه من منشآت أو عقارات وتحصل من ذلك على أرباح ، وهذه الإيرادات تخضع بصفة عامة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية مادامت ناتجة من أصول مدرجة ضمن ممتلكات المنشأة .

ولكن هذه الإيرادات تخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة كما تخضع كذلك للضريبة على الإيرادات العقارية (المبنى أو الأطلان) . وحتى لا يحدث الازدواج الضريبي فقد نص المشرع في القانون الحالي (م ٢٦) على استبعاد ٩٠ ٪ من هذه الإيرادات من داء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية واعتبار الـ ١٠ ٪ الباقية مقابله المصروفات التي تحملتها المنشأة نتيجة لتملكها الأصول التي انتجت هذه الإيرادات . (١)

وقد يحدث أن تشترى الشركة أو المنشأة أسهما أو سندات لها بأقل من قيمتها الاسمية ، وهنا ثار الخلاف حول مدى سريان الضريبة على الفرق بين القيمة الاسمية للأسهم أو السندات وثمان شراء المنشأة لها : وقد ذهب مصلحة الضرائب الى وجوب خضوع هذا الفرق للضريبة مستندة في ذلك الى أن هذا الفرق يمثل ربحا للشركة .

(١) راجع التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم : ٢ الصادرة في ٢٥ / ٤ / ٦٧ بشأن كيفية تحديد صافي ربح الاستغلال التجاري والصناعي البحث وكذلك التعليمات الصادرة في ١٨ / ٨ / ٥٩ رقم ٢ بشأن خصم ٩٠ ٪ من اجمالي الإيرادات وليس من صافيها على أن يستبعد من حساب الأرباح والخسائر جميع المصروفات المتعلقة باستثمار واستغلال هذه الأموال

وهذه رأى آخر في الفقه الى عدم اخضاع هذا الفرق للضريبة مستندين في ذلك فيما يتعلق بالأسهم - الى أن المساهم خلافا لحامل السند هو شريك في الشركة وليس دائنًا لها ، كما أن شراء الشركة لبعض أسهمها بأقل من قيمتها الاسمية لا يحقق لها ربحاً. ولكن إذا قامت الشركة بإعادة بيع هذه الأسهم التي اشترتها يمكن أكبر مما اشترتها به ، فإن الفرق في هذه الحالة يعمد ربحاً خاضعاً للضريبة . (١)

جـ - الأرباح الرأسمالية :

وهي الأرباح التي نتجت من العمليات والتصرفات المتعلقة برأس مال المنشأة . وقد نصت المادة ١٧ صراحة على أن الضريبة تسرى على الأرباح الناتجة من البيع أو الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من الأصول الثابتة سواء تم ذلك أثناء حياة المنشأة أو عند انقضاءها ، وكذلك تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من إعادة تقييم هذه الأصول إلا إذا تم ذلك بمناسبة تحويل المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص الى شركة من شركات المساهمة . ويتقضى فهم ذلك بعض التفصيل :

فيما يتعلق بالأرباح الناتجة من بيع أو هلاك أو الاستيلاء على الأصول الثابتة : فإن الزيادة في ثمن البيع للأصل من القيمة الدفترية له (بعد استبعاد الإهلاك السابق اعتماده بمعرفة مأمورية الضرائب المختصة) تعتبر ربحاً رأسمالياً يدخل في ربحاً الضريبة . وقد ذهبت أحكام القضاء الى أنه لا يمكن الاحتجاج هنا أن الأصل قد تم استبداله بآخر يفوق ثمنه ثمن بيع الأصل الأول (٢) . كما يدخل في

(١) راجع: د . عاطف صدقي ، المرجع السابق ، ص ٢٤١

(٢) حكم محكمة مصر المختلطة الصادر في ١٩٤٨/٨/٤

وعاء الضريبة : الأرباح الناتجة من التعويضات المدفوعة من الهلاك أو الاستيلاء على الأصول الثابتة . ولقد سبق أن ذكرنا (ونحن نستعرض نطاق الضريبة) أنه إذا استخدم الثمن أو التعويضات في شراء أصول رأسمالية جديدة تؤدي إلى زيادة الانتاج وتحسينه خلال نفس السنة التي تم بها البيع أو الحصول على التعويضات أو خلال السنة التالية للماليتين لانتهاؤها هذه السنة ، فإن قيمة الضريبة المقدره تستنزل من الضريبة المستحقة على الممول عن السنة أو السنوات التالية للبيع أو للاستبدال بشرط امساك الممول لدفاتر منتظمة على النحو المحدد قانونا . (١)

وفيما يتعلق بالأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة : فإن هذه الأرباح لم تكن خاضعة للضريبة في ظل القانون رقم ١٤ لسنة ٣٩ أو في ظل القانون رقم ٤٦ لسنة ٧٨ ، وقد ذهب الفقه في تبرير ذلك إلى أن قيام المنشأة بإعادة تقييم أصولها لاظهار مركزها المالي الحقيقي وظهور زيادة في قيمة هذه الأصول عما كانت عليه فإن هذه الزيادة لا تمثل ربحا محققا ، فهي لا تعد وان تكون مجود زيادة حسابية

(١) يرجع اخضاع الأرباح في حالة بيع الأصول السوان الغرض من تملك المنشأة لها هو ان تستخدمها في تحقيق أغراض النشاط التي وجدت من أجله وليس الاتجار فيها والتصرف من طريق البيع بالمعنى المذكور يشمل التصرف في الأصول المادية كالعقارات والآلات والقيم المنقولة ، ويشمل كذلك التصرف في أصولها المعنوية كشهرة المحل مثلا لان الشهرة هي اصل من أصول المنشأة ، وان كانت لا تظهر في ميزانيتها الا عند التنازل عنها راجع : د . حسين خلاف ، المرجع السابق ، ص

أورقمية لا تخضع بالتالى للضريبة ^(١) . أما فى ظل القانون
الحالى ، فانه يجب التفرقة بين حالات ثلاث لهذه الأرباح
الحالة الأولى : الأرباح الناتجة من إعادة تقييم الأصول
بقصد اظهار القيمة الحقيقية للمنشأة ، وهذه لا تخضع
للضريبة على أساس أنها ليست أرباحاً نهائية بل مجرد
زيادة حسابية أورقمية .

الحالة الثانية : الأرباح الناتجة من إعادة التقدير بقصد
تغيير الشكل القانونى للمنشأة ، وهذه تخضع للضريبة على
أساس أنها ناتجة عن تصرف قانونى - وينص القانون (١٧م)
ف ٣) - يستثنى من الخضوع للضريبة فى هذه الحالة
إذا نشأت الأرباح من إعادة التقدير بمناسبة تقديم المنشأة
كحصة مبنية للاسهم فى رأس مال شركة مساهمة او عند
ادماجها فى شركة مساهمة بشروط عدم تصرف مقدم الحصة
المعينة أو صاحب المنشأة أو الشركة (بحسب الأحوال)
فى الأسهم المقابلة لأنصبتهم مدة خمس سنوات ، وذلك
حتى تتحقق الحكمة من هذا الاعفاء التى تتمثل فى اثبات
جدية التصرف .

الحالة الثالثة : الأرباح الناتجة عن إعادة التقدير بمناسبة
تحويل المنشأة الى شركة مساهمة ، وهذه لا تخضع للضريبة
بنص الفقرة الرابعة من المادة ١٧ سالف الذكر ، دون
اشتراط عدم التصرف لمدة معينة .

وبعد أن انتهينا من بيان مختلف العمليات المنتجة
للأرباح والمكونة للبطاق المحدد لوجاه الضريبة ، يحسن
إهداء الملاحظات التالية :

(١) د . عاطف صدقى ، المرجع السابق ، ص ٢٥٢ .

- ١ - أن كل ما يشترط حتى تدخل هذه الأرباح في مصاف الضريبة ، هو أن تكون قد تحققت للمنشأة بمناسبة نشاطها التجارى والصناعى وذلك خلال فترة السنة (على النحو الذى سنوضحه فيما بعد) ، ولا يشترط أن تكون هذه الأرباح قد قبضت أو حصلت فعلا .
- ٢ - ليس بشرط أن تكون هذه الأرباح نقدية ، فيعكسى أن تكون قابلة للتقدير النقدى .
- ٣ - لا يشترط أن يكون الربح مشروعا حتى يدخل فى مصاف الضريبة ، فالأرباح الناتجة من البيع بأكثر من التسعيرة الجبرية - مثلا - تخضع للضريبة .

ثانيا : سنتوية الضريبة :

وقد سبق أن أشرنا الى مبدأ السنتوية ونحن نتحدث عن خصائص هذه الضريبة ، وذكرنا أنه وفقا لنص المادة ٢٣ من القانون الحالى : " تحدد الضريبة سنويا " على أساس الربح الصافى خلال السنة السابقة او فى فترة الاثنى عشر شهرا التى اتمت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية بحسب الاحوال .

واذا كانت الوحدة او المدى الزمنى الذى تتحدد على أساسه الأرباح الخاضعة للضريبة هو سنة كاملة وهذا يستتبع - كما ذكرنا - الأخذ بمبدأ استقلال السنوات المالية ، الا أن المشروع خرج على هذه القاعدة وذلك المبدأ فى حالات أهمها : حالة توقف المنشأة أو التنازل عنها ، وحالة بدو النشاط ، وحالة السمسرة أو العمولة المعارضة وحالة الخسارة ، وأخيرا حالة الأرباح الناتجة عن صفقة واحدة .

وقد يرفض القضاء في أحكام متعددة^(١) لكل من المسؤول ولمصلحة الضرائب الخروج على هذه القاعدة ، وذلك سواءً بتحديد فترة ضريبية تقل أو تزيد عن اثني عشر شهرا .

وإذا كانت الاستثناءات السابقة ذكرها على مبدأ السنوية ، هي استثناءات تشريعية ، أي أن ورودها كسماح صراحة بنصوص القانون^(٢) ، فإن هناك حالات أخرى ، جرى

(١) * انظر محكمة استئناف مصرفي ٢٤/٣/٤٩ ، واستئناف الاسكندرية في ٨/٢/٥١ ، ومحكمة النقض في ٤/٣/٥٤ ، أشار إلى هذه الأحكام د . احمد مبراهيم ضريبة الارباح التجارية والصناعية (مصدر الالتزام والنفاء - دراسة مقارنة) القاهرة ، ٥٨ ، رسالة دكتوراه - ص ١٦٤ - ١٦٥ .

(٢) * نصت المادة ٢٩ من القانون الحالي على أنه " إذا توقفت المنشأة من العمل الذي تؤدي الضريبة على ارباحه توقفاً كاملاً أو جزئياً ، غرض الضريبة على الارباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقفت عن العمل فيه والتوقف الجزئي يعني انتهاء العمل لبعض أوجه النشاط من الفروع التي يزاوّل فيها نشاطه وإذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها ، أو إذا تفرّس صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لقيامته بالخطار من التوقف ، يلتزم بوقفه بالخطار من التوقف خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ وفاته موثّقين ، مع التقدم بالقرار خلال تسعون يوماً من هذا التاريخ .

* ونصت المادة ٣٠ على أنه يسرى على التنازل من كل أو بعض المنشأة فيما يتعلق بتصفية الضريبة حكم التوقف عن العمل وتطبق عليه أحكام المادة ٢٩ من هذا القانون .

* ونصت المادة ٢٥ على خصم الخسارة المتحققة في إحدى السنوات من ارباح السنة التالية وحتى السنة الخامسة .

* ونصت المادة ١٣ على سريان الضريبة على صافي الارباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري وصناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة .

* ونصت المادة ١٥/٢ على سريان الضريبة على كل مبلغ يدفع لأي شخص طبيعي أو معنوي على سبيل العمولة أو السمسرة ولو كان دفعة عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة مهنته .

العمل أعمالا لحكم المنطق ، وتذليلا للصعوبات العملية على أن يؤخذ فيها بعدى زمنى أقل أو أكثر من اثنى عشر شهرا ومن أهم هذه الحالات تلك التى تتعلق ببعض المنشآت التى تقوم بتنفيذ عمليات طويلة الأجل تطول لسنوات قبل أن تتمكن من تحديد أرباحها الصافية ، ومثال ذلك أعمال المقاولات .

وقد أثارت هذه الأعمال جدلا بشأن مدى التزامها بقاعدة السنوية وعلى وجه الخصوص فى مدى التزام هذه المنشآت بتقديم الاقرار السنوى عن الضريبة :

١ - فذهب رأى الى أن هذه الأعمال تعتبر كلا واحدا لا يتجزأ ولا تستطيع المنشأة أن تحدد ربحها أو خسارتها الا بعد الانتهاء من تنفيذها ، ومن ثم يجب أرجاء المطالبة بتقديم الاقرار الى أن يتم هذا التنفيذ .

٢ - ويذهب رأى آخر الى أن ربط الضريبة فى هذه الحالة يجب أن يكون سنويا بعد أن يقدم الاقرار السنوى وجوبا من المنشآت القائمة بهذه الأعمال حيث أن هذا الاقرار يمكن تقديمه سنويا عن نتيجة الجزء الذى ينفذ من الأعمال فى كل سنة ذلك أن أرباح عمليات المقاولات انما تتحقق سنويا بمقدار ما تنفذه كل سنة ، ومن ثم فلا داعى لأرجاء ربط الضريبة حتى تنتهى العملية .

٣ - كما يذهب رأى وسط فى محاولة للتوفيق بين الرايين السابقين الى القول بأن تربط الضريبة سنويا على أساس ان تقوم المنشآت القائمة بهذه الأعمال بتقديم اقرار سنوى يتضمن نتيجة الاعمال التى تم

تنفيذها خلال كل سنة على حدة ، وبعد التنفيذ النهائي للعملية توزع جملة الأرباح المحققة على السدوات التي استغرقتها عملية التنفيذ وذلك بالتساوي بينها وبأجراء ما يقتضيه هذا التوزيع من تعديل في الضريبة المربوطة ، فإذا كانت النتيجة النهائية هي خسارة للمنشأة حق لها أن تسترد جميع ما دفعته من ضرائب سنوية .

ونرى أن الرأي الأول أقرب إلى المنطق ولا يتعارض مع مبدأ الاستحقاق^(١) الذي سبق أن ذكرناه عند تناولنا لخصائص الضريبة بنسب ، ويحسن أن يأتي المشرع بنسب صريح يعالج فيه هذه الحالات محل الخلاف .

ثالثاً : التكاليف والأعباء واجبة الخصم من الإيرادات الإجمالية

سبق أن ذكرنا أن وعاء الضريبة التي نحن بصدد ها يتمثل في الأرباح الصافية المحققة خلال العام ، وذلك يعني وجوب خصم كل ما أنفق أو ما تحمله الممول من أعباء في سبيل حصوله على هذه الأرباح .

وفي هذا الشأن ورد نص المادة ٢٤ من القانون الحالي^(٢) مقررًا العمليات على اختلاف أنواعها طبقاً لأحكام هذا القانون وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص :

(١) راجع : د . عاطف صدقي ، المرجع السابق ص ٢١٥-٢١٦

(٢) يقابل هذا النص في القانون ١٤ لسنة ١٩٤٩ :

نص المادة ٣٩ .

١ - قيمة ايجار العقارات التي تشغلها المنشأة سواء كانت مملوكة أو مستأجرة وفي الحالة الأولى تكسبون العبرة بالايجار الذي أخذ أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية ، فإذا لم تكن القيمة قسدت ربطت فتكون القيمة على أساس ايجار المثل .

٢ - الاستهلاكات الحقيقية : التي حصلت في دائمة مايجرى عليه العمل عادة طبقا للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل .

٣ - ٢٥٪ من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة : التي تخضعها المنشأة لا سيغدا في الانتاج وذلك بالإضافة الى الاستهلاكات المنصوص عليها بالفقرة السابقة ، وبحسب الاستهلاك الإضافي اعتبارا من تاريخ الاستخدام في الانتاج ولمرة واحدة وبشرط أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقا لحكم المادة ٣٦ من هذا القانون .

٤ - الضرائب التي تدفعها المنشأة : ماعدا الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية التي تؤدى بها طبقا لهذا القانون .

٥ - أ - التبرعات المدفوعة للحكومات ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة أيا كان مقدارها .

ب - التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقا لاحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للاشراف الحكومي بما لا يجاوز ٧٪ من الربح السدوي الصافي

للمنشأة ، ولا يجوز تكرار خصم ذات التبرعات
من وعاء أية ضريبة أخرى .

٦ - المخصصات المعدة لمواجهة الخسائر : أو أمهات
مالية مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار بشرط
أن تكون المخصصات مقيدة بحسابات المنشأة ، وأن
تستعمل في الغرض الذي خصصت من أجله .
وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تزيد جملة
المخصصات السنوية على ٥ ٪ من الربح السنوي
الصافي للمنشأة .

أما المبالغ التي تأخذها المنشأة من أرباحها
لتغذية الاحتياطيات على اختلاف أنواعها والتي
تعد لتغطية خسارة محتملة أو لمنح العاملين
مكافآت يزيد مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر فسي
السنة فلا تخصم من مجموع الأرباح التي تسرى
عليها الضريبة .

٧ - أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة
لصالح العاملين ولصالحه والتي يتم أدائها
للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية أو الهيئة
العامة للتأمين والمعاشات .

٨ - المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها
أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير
أو الادخار أو المعاش أو غيرها سواء كانت منشأة
طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٤٤
لسنة ١٩٧٥ أو القانون رقم ٦٤ لسنة ٨٠ بشأن
اتظمة التأمين الاجتماعي الخاص بالهديلة أو كانت

منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة وذلك بما لا يجاوز ٢٠٪ من مجموع مرتبات واجور العاملين بها .

وعلى هذا النص يمكن ايراد الملاحظات التالية :

أ - ويرود التكاليف واجبة الخصم على سبيل المثال وليس الحصر : ويهدو ذلك واضحاً من عبارة النص " بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص " ، وهذا يعنى ان ما ذكر هو اهم التكاليف واجبة الخصم من وجهة نظر المشرع الضريبي .

ب - تطلب المشرع توافر شروط معينة في بعض التكاليف حتى تخصم من وعاء الضريبة (مثال ذلك ضرورة امساك دفاتر منتظمة ، الالتزام بحد أقصى معين ..) وكذلك النص على عدم جواز خصم مبالغ معينة من وعاء الضريبة وهى " المبالغ التى تاخذها المنشأة من ارباحها لتغطية الاحتياطيات على اختلاف انواعها والتى تعد لتغطية خسارة محتملة او لمنع العاملين مكافأة تزيد فى مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر فى السنة " .

ج - لم يأت المشرع صراحة بفهوم محدد للتكاليف واجبة الخصم او للاستعمالات التى لا تخصم (١) ، واذا كان

(١) في بعض الاحيان يصعب وضع حد فاصل بين ما يعتبر تكليفاً او استعمالاً للدخل ، حيث ان كليهما متلفاً ينفق : فاذا افترضنا ان وكلاء بالعمولة لشركات الاعلان يستعمل سيارة ، فهل تعتبر مصروفات السيارة (من وقود واستهلاك واحرة للسائق) تكليفاً على دخله او استعمالاً له ؟

راجع د . محمد حسن الجزيرى ، المرجع السابق ص ١٢٨ .

الفقه يتفق فى مجموعه على أن التكاليف هى التى لا يتحقق الدخل قبل انفاقها بعكس الاستعمالات التى لا تتحقق الا بعد تحقق الدخل ، فإن الخلاف والجدل قد أثر بشأن تحديد مفهوم التكاليف .

فيذهب البعض الى أن التكاليف تتمثل فى المبالغ اللازمة للحصول على الربح والمحافظة عليه (١) وقد أخذت بذلك بعض احكام القضاء العصى ومثال ذلك حكم محكمة استئناف القاهرة الصادر فى ٣١ / ١ / ٥٣ والذى قضى بأن " ما يعد تكليفا واجب الخصم من الايرادات يجب أن يشته أنه انفق فى سبيل انتاج الايرادات مباشرة وصرف بالقدر اللازم لتحقيق الارباح دون أن يكون مشروبا بالمبالاة او الاسراف ، لأنه لو اتصف بذلك لكان استعمالا للأرباح وليس تكليفا عليها (٢) .

ويرى البعض الآخر (٣) أن التكاليف واجبة الخصم تتضمن كل نفقة يرتبط وجودها بوجود المنشأة وتتفق فى سبيل مصلحتها العامة حتى ولو لم تكن تلك النفقة قد وجهت مباشرة لغرض الحصول على الدخل أو المحافظة عليه .

وواضح أن الرأى الأول يضيق من مفهوم التكاليف واجبة الخصم بينما يتسع هذا المفهوم - وفقا للرأى الثانى ليشمل كل ما أنفق على المنشأة بقصد تحقيق نفع لها

(١) الأستاذ جبيب المصرى : ضرائب الدخل فى مصر ص ٤٨٢

(٢) الأستاذ محمد وجدى عبد الصمد : قضاء الضرائب ١٩٧٠ ، وأشير الى أمثلة أخرى فى د . حسن كمال - مرجعه السابق ، ص ١٤١ .

(٣) انظر على سبيل المثال د . محمد عبد المنعم الجمال - الضرائب والمجتمع الاشتراكى العربى - ص ٢٨٨ .

او زيادة ارباحها او المحافظة عليها .

والى موقف وسط بين الرأيين السابقين يتجه فريق ثالث (١) الى ان التكاليف واجبة الخصم تشمل جميع المبالغ التى يرجع الأصل فيها مباشرة وهادة الى مزاولة الحرفة او المهنة ، وتكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بنشاط المنشأة التجارى والصناعى .

والواقع ان موضوع التكاليف كثيرا مايكون محل نزاع بين مصلحة الضرائب من ناحية والممولين من ناحية أخرى حيث أن صالح الادارة يقتضى عدم المبالغة فى تقدير التكاليف واجبة الخصم ، بينما يكون العكس هو مناط مصلحة الممولين ، وعلى أية حال ، وبصفة عامة فان الفقه والقضاء فى مجموعهما قد استقرا على أن تكاليف الصيانة والاستغلال ونفقات الاستهلاك ، تعد من أوضاع الأمثلة على المبالغ واجبة الخصم من الإيراد الاجمالى ، وفى الحالات التى تفرض فيها ضرائب الدخل على الدخل الصافى (٢) .

وفيما يتعلق بالتكاليف واجبة الخصم من هاء الضريبة التى نحن بصدد ها ، فانه يجب توافر شروط معينة نوضحها فى الفقرة التالية :

(١) د . حسين خلاف ، المرجع السابق ، ص ٢٨٩ .

(٢) راجع مفهوم هذه التكاليف تفصيلا فى : مبادئ علم المالية العامة للدكتور زين العابدين ناصـر المرجع السابق ، ص ١٤٥ ومابعدها .

٥- الشروط الواجب توافرها في التكاليف واجبة الخصم :

١ - وجوب ارتباط النفقة أو العبء بنشاط المنشأة التجارية أو الصناعي . وعلى ذلك فإن المصروفات الخاصة بصاحب المنشأة أو بعض الشركاء المتضامنين في سبيل تحقيق مصلحتهم الخاصة (غذاء / ملابس علاج) تعد من قبيل الاستعمالات التي لا تخص من وعاء الضريبة .

٢ - ضرورة كون التكاليف من قبيل نفقات الاستغلال العادية وليست من قبيل المصروفات الرأسمالية يقصد بهذه الأخيرة تلك المبالغ التي تنفق بغرض الحصول على أصول جديدة للمنشأة (خلافا للخصائص) ، أو يقصد زيادة القوة الانتاجية للأصول القديمة ، ولما كان نفع هذه المصروفات يمتد الى عدد من السنوات التالية ، فانه من الطبيعي ألا يحمل حساب السنة التي تم فيها الانفاق بهجلة هذه المصروفات الرأسمالية ، وانما يجب أن توزع على هذه السنوات التي يمتد إليها نفعها ويخصم كل سنة قسط استهلاك عبارة عن الحصة السنوية من هذه النفقات (١) .

٣ - ارتباط التكاليف أو الأعباء بالسنة الضريبية : وذلك تطبيقاً لمبدأي السنوية واستقلال السنوات الضريبية وعلى ذلك فإن النفقات المتعلقة بهيكل محقق في سنوات سابقة أو لاحقة تعد من التكاليف واجبة

(١) من أمثلة النفقات الرأسمالية : المبالغ المدفوعة في شراء العقارات أو الآلات الخاصة بأداء النشاط التجاري أو الصناعي . ومن أمثلة النفقات العادية للاستغلال : مصاريف الصيانة .

(١) الخصم .

٤ - ضرورة أن تكون التكاليف مؤكدة وحقيقية (ثبوت الواقعة المنشقة للمصروف) : ومن ثم فلا يجوز خصم التكاليف محتملة الوقوع مستقبلاً ومن ذلك الاحتياطات والخصومات التي تعد لتدعيم المركز المالي للمنشأة او لمقابلة خسائر محتملة الوقوع وقد نص المشرع على ذلك صراحة في الفقرة ٨ من المادة ٢٤ سالفة الذكر ، ولقد استهدف المشرع من ذلك مكافحة أى محاولة للتهرب من أداء الضريبة او التخفيف من أعبائها (٢)

٥ - ضرورة عدم المبالغة في التكاليف : بمعنى أن تكون المبالغ المدفوعة معقولة ولا تشكل اسرافاً او تبذيراً لا تبرره الظروف . وقد أكد ذلك المعنى حكم محكمة استئناف القاهرة الذى أشرنا اليه حيث جاء به : " لا جدال فى أن النفقات التى تتحملها المنشأة فى سبيل تحقيق الأرباح يتعين استبعادها من الإيرادات قبل الوصول الى مقدار الربح الخاضع

(١) ولكن المشرع - كما ذكرنا - قد خرج على مبدأ استقلال السنوات الضريبية عند ما قرر فى نص المادة ٢٥ من القانون الحالى حواز ترحيل الخسائر المتعلقة بسنة ما الى سنة او سنوات تالية .

(٢) حدير بالذكر - فى هذا المجال - ان العبرة ليست بالتسعية التى تطلق على المبالغ المخصصة ولكن العبرة بطبيعة هذه المبالغ فان كانت تمثل خسارة او نقصاً وقع بالفعل مثل : نفقات الاستهلاك وجب خصمها - وان كانت تمثل خسائر او اعباء محتملة الحدوث مثل : الاحتياطات او المخصصات المختلفة فانها لا تخصم .

للضريبة ، انما يجب أن تكون مصروفاته ايرادية
وان تستخدم فى انتاج الايرادات والأرباح بصفة
مباشرة ، وذلك بعكس المصروفات الرأسمالية التى
تصرف فى سبيل زيادة رأس المال ، أو فى سبيل
زيادة المقدرة الانتاجية مما لدى المنشأة من
أصول قديمة .

والواقع أن تقدير المبالغ فى التكاليف أمر يقدره
المأمور القائم بالفحص ويتخذ قراره بشأنه مراعى فى ذلك
كافة الظروف والتفسيرات التى يقدرها الممول وما جرى
عليه العمل والتطبيق .

٥- انواع التكاليف واجبة الخصم وفقا لنص المادة ٢٤ سالفه الذكر :

١ - الايجارات :

وهى الايجارات المتعلقة بجميع الأماكن التى تتناول
فيها المنشأة نشاطها او تكون لازمة لإدارة هذه
المنشأة أي كانت طبيعة استغلال هذه الأماكن
(معارض / مخازن / جراجات / مصانع / إدارات /
..... الخ) .

ولما كان ايراد العقار " القيمة الايجارية " يخضع
أساسا للضريبة العقارية على المبانى ، فإن خصم
هذا الايراد من دعا الضريبة على الأرباح التجارية
والصناعية يؤدى الى تلافى وقوع الازدواج للضريبتى
ورغبة فى تحقيق العدالة الضريبية بين الممول
المستأجر للعقار (الذى يستخدم فى النشاط)
وبين الممول المالك للعقار الذى يشغله لممارسة

١٧٨- نشاطه ، فإن المشروع قد قرر خصم قيمة الايجار
الفعلى المدفوع فى حالة الاستئجار وخصم القيمة
الاجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة العقارية
على المبنى فى حالة الملكية .

كما تخصص قيمة الايجارات التى تدفعها المنشأة
نتيجة لاستئجار بعض الآلات المستخدمة فى النشاط
ولو أن النص لم يقرر ذلك صراحة . (١)

٢ - قيمة الاستهلاكات الحقيقية :

ويقصد بها المبالغ التى تخصصها المنشأة لمواجهة
ما تتعرض له أصولها من نقص فى قيمتها الاقتصادية
نتيجة تناقص قوتها الانتاجية سنة بعد أخرى ، سواء
بسبب الاستعمال أو مضي الزمن (استهلاك مادي)
أو بسبب ظهور آلات حديثة ذات طاقة انتاجية أكبر
من طاقة الآلات التى لديها (استهلاك فنى) ،
ولمواجهة هذه الاستهلاكات ، وضمانا لاستمرار
المنشآت فى نشاطها باحلال أصول جديدة ، جرت
العادة على تخصيص جزء من الأرباح السنوية لذلك
الغرض . ولما كان هذا الجزء من الأرباح والذى
تم تجنبه لمواجهة الاستهلاك يمثل فى الواقع
مواجهة للخسارة الحقيقية التى تصيب الأصول ، فإن
المشروع قد نص على اعتباره من التكاليف اللازمة
للحصول على الربح وللمحافظة عليه ، ومن ثم لزم
خصمه من ربح الضريبة .

(١) راجع : د . عاطف صدقى ، المرجع السابق ،

يشترط المشرع لاجراء خصم مقابل الاستهلاكات أن تكون هذه الأخيرة حقيقية (أى مقابل خسارة مؤكدة لحقت بأصول المنشأة نتيجة للاستعمال أو مضى الزمن أو ظهور مخترعات جديدة الخ) .

ووفقا لتعليمات مصلحة الضرائب يجوز أن تجري الاستهلاكات على أساس القسط الثابت أو المتناقص ، وتحدد الاستهلاكات على أساس النسب التي وضعتها المصلحة للاسترشاد بها مع مع جواز زيادتها إذا ثبت تشغيل الأصول الثابتة أكثر من ساعات العمل المعتادة . (١)

ويجوز الاستهلاك على أساس : ثمن شراء الأصل + كافة المبالغ التي تحملتها المنشأة لضمان وجود ذلك الأصل (تكاليف النقل والتأمين ... الخ) ، وتقدر مدة معينة لبقاء كل أصل من أصول المنشأة ثم توزع قيمة هذا الأصل على المدة المقدرة لصلاحيته . (٢)

(١) سمحت التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم ٢٥ والمادة بتاريخ ١٦ / ١١ / ٦١ ، باحتساب استهلاك الآلات من تاريخ تركيبها وتجهيزها للاستعمال ولو لم تستعمل فعلا وذلك أنه اعتبارا من ذلك التاريخ تتعرض تلك الآلات للنقص الفعلي في قيمتها نتيجة عامل الصدا وغيره من عوامل التعمرية التي تؤثر فيها بمرور الزمن .

(٢) الأصول المعرضة للاستهلاك قد تكون مادية كالمباني والآلات الصناعية . كما أنها قد تكون معنوية كبراءات الاختراع راجع: د . عاطف صدقي ، المرجع السابق ، ص ٢٨٦ .

وفيما يتعلق بالآلات والمعدات الجديدة البنى
تعتبرها المنشأة لاستخدامها فى الانتاج ، فقد قرر
القانون خصم نسبة (٢٥ ٪ من تكلفتها) من وعاء الضريبة
ولمرة واحدة فقط بشرط أن تكون لدى المنشأة حسابات
منتظمة ، وذلك بالإضافة الى الاستهلاكات العادية .

٣ - الضرائب التى تدفعها المنشأة :

قرر المشرع فى الهند الرابع من المادة ٢٤ اعتبار
جميع الضرائب التى تدفعها المنشأة تكاليف واجبة الخصم
من وعاء الضريبة ، باستثناء ضريبة الأرباح التجارية
والصناعية التى تفرض وفق أحكام القانون .

والسبب الذى من أجله تم استثناء ضريبة الأرباح من
التكاليف واجبة الخصم يكمن فى أنها تمثل حصة الدولة
فى أرباح المنشآت المختلفة عندما تتحقق وبالتالى فلا تعد
ضمن الأعباء اللازمة تحملها حتى يتولد هذا الربح . (١)

ولكن ورود النص عاماً ، على معنى أن كل الضرائب
تعد بمثابة تكاليف واجبة الخصم ماعدا ضريبة الأرباح ٢ .

ان استقرار آراء الفقه وأحكام القضاء يوضح أن الأمر
قد استقر على أن الضرائب التى يجوز خصمها من وعاء
الضريبة (كتكاليف) تتمثل فى الضرائب والرسوم الجمركية
ورسوم الانتاج ورسوم الدمغة على محركات المنشأة ، ورسوم
السيارات ويصفه عامة فإنها الضرائب التى تساهم فى انتاج
الايرادات الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

(١) انظر: د . محمد حسن الجزيرى ، المرجع السابق

وقبما يتعلق بالضرائب الأجنبية والتي يثبت أن المنشأة قد دفعتها من أرباحها في الخارج بسبب نشاطها التجاري أو الصناعي ، فقد أكدت أحكام القضاء وجوب خصمها من وراء الضريبة واعتبارها ضمن التكاليف . (١)

أما الضرائب التي لا يجوز خصمها ، وهي السي لا لا تشارك في إنتاج إيرادات النشاط ولا تتصل به ، فمن أمثلتها : الضرائب على التركات والضريبة العامة على الإيراد والضرائب التي تلزم المنشأة بحجزها عند المنبع وتوريدها لمصلحة الضرائب (الضريبة على إيرادات القيم المنقولة والضريبة على المرتبات) (٢)

٤ - التبرعات والامانات :

ووفقا للبند الخامس من المادة ٢٤ ، تعتبر التبرعات والامانات التي تدفعها للمنشأة للغير ضمن التكاليف واجبة الخصم من وراء الضريبة ، ولكن المتأمل في النص في فقرته ٢ ، ب يوضح لنا بأن سرمان هذا الحكم يرتبط بتحقيق الشروط الآتية .

*** فيما يتعلق بالتبرعات المدفوعة للحكومة ووححدات الحكم المحلي والقطاع العام ، فإنها تعتبر ضمن التكاليف واجبة الخصم أي كان مقدار هذه التبرعات

*** بالنسبة للتبرعات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الحكومية فإنها لا تعد من التكاليف واجبة الخصم من وراء الضريبة الا اذا كانت في حدود ٧٪ من الربح السنوي الصافي وليس اكثر من ذلك .

(١) حكم محكمة النقض الصادر ٦٦/٦/٢٠ وراجع كذلك : محمد حسن الجزيري ، المرجع السابق ، ص ١٨٥ .

(٢) راجع : د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ١٦١ .

** التبرع للمقدم للأفراد ولغير ما تقدم ذكره من هيئات
لا يجوز اعتباره من التكاليف واجبة الخصم .

** لا يجوز أن تخص التبرعات السابقة من وراء أية
ضريبة نوعية أخرى .

٥ - المخصصات، المكافآت :

وتعرف المخصصات بأنها تحميل على الأرباح لمقابلة
أعباء أو خسائر وقعت بالفعل مثل : خصص استهلاك الأصول
الثابتة ، أو لمقابلة أعباء أو خسائر ينتظر أن تتم مستقبلاً
ولكن قيمتها غير معروفة على وجه اليقين (مثلاً مخصصات
الديون المشكوك في تحصيلها) . وهدف المنشأة من تكوين
هذه المخصصات يتمثل في إمكانية مواجهة الخسائر المتوقعة
حدوثها في المستقبل ويمكن التنبؤ بها عند إعداد حسابات
النتيجة، ومن ثم فإن هذه المخصصات تساهم في ضمان
استمرار نشاط المنشأة . وهذه المخصصات اعتبرها المشرع
ضمن التكاليف واجبة الخصم ولكن بشروط هي :

** أن تكون هذه المخصصات لخسائر أو أعباء مالية
مؤكدّة الحدوث وغير محدّدة المقدار .

** يجب أن تكون هذه المخصصات قد تم قيدها
بحسابات المنشأة .

** ضرورة استعمال هذه المخصصات في الغرض
التي جُنبت من أجله .

** لا يجوز - في جميع الأحوال - أن تزيد جملة

هذه المخصصات من ٥ ٪ من الربح السنوي الصافي للمنشأة . (١)

وقد يتعلق بالمكافآت التي تمنح للعاملين بالمنشأة من الأرباح ، فانها تعد من التكاليف واجبة الخصم بشروط ألا تتجاوز في مجموعها مرتب ثلاثة أشهر في السنة ، فإن تجاوزت ذلك فإن الزيادة لا تخصم من رءاء الضريبة . ويراعى عند حساب قيمة المكافآت التي تعتبر ضمن التكاليف واجبة الخصم ، أن تنسب الى مجموع المرتبات وهلاوة الغلاء للمنشأة بجميع أقسامها وليس لكل قسم أو كل فرد على حده

٦ - أقساط التأمين الاجتماعي :

والمعقورة لصالح العاملين والتي تدفع للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية أو الهيئة العامة للتأمين والمعاشات وتعد هذه الأقساط ضمن التكاليف واجبة الخصم دون قيد أو شرط .

-
- (١) وفقاً للقرار الوزاري رقم ٣٧٤ لسنة ٧٨ ، فإن المخصصات التي يجوز اعتبارها ضمن التكاليف واجبة الخصم (في ظل احكام القانون رقم ٤٦ لسنة ٧٨) هي :
- المخصصات اللازمة لمواجهة مدينين اشهر افلاسهم
 - مخصص فروق مصاريف الدعاوى والقضايا المرفوعة على الممول او منه .
 - مخصص مواجهة تقلبات اسعار الذهب - بالنسبة لتجار المصوغات .
 - مخصص مواجهة تقلبات اسعار الاوراق المالية - بالنسبة لتجارها .
 - مخصص مواجهة ارتفاع اسعار الصرف بالنسبة للبيوت التي لها حق التعامل في النقد الاجنبي .

٧ - المبالغ المستقطعة لحساب صناديق التوفير أو الادخار أو المعاش :

تعتبر ضمن التكاليف واجبة الخصم من رءاء الضريبة ولكن يشترط فى هذه الحالة :

*** يجب ألا يجاوز المبلغ المستقطع نسبة ٢٠ ٪ من مجموع مرتبات وأجور العاملين .

*** أن يكون للصندوق لائحة مستقلة ونظام مستقل .

*** أن تكون أموال النظام منفصلة او مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص .

٨ - التكاليف الأخرى واجبة الخصم رغم عدم ورودها فى نص المادة رقم ٢٤ :

ذكرنا أن ماورد فى نص المادة ٢٤ من تكاليف واجبة الخصم كان على سبيل المثال وليس الحصر ، وعلى ذلك فإنه توجد عدة تكاليف وأعباء أخرى واجبة الخصم ، نظرا لتوافر الشروط اللازمة لتحميلها على الايراد الخاضع للضريبة والتي من أهمها وجود علاقة وثيقة بين الحصول على هذا الايراد ، ودفع تلك التكاليف ، ومن أهم هذه التكاليف :

* المرتبات والأجور - المشتريات - الاكراميات - العمولة الديون المعدومة - التعويضات والمصروفات القضائية - الفوائد المدينة - خسائر السرقة والاختلاس - نفقات السفر - لغرض تحقيق اعمال متصلة بنشاط المنشأة - نفقات السيارة المخصصة لأغراض المنشأة - أقساط التأمين على أصول المنشأة ضد الحريق أو الاختلاس وكذلك أقساط التأمين ضد حوادث العمل ، ونفقات الاعلان والتأسيس ، وأخيرا بعض المصروفات

ضئيلة القيمة نسبيا مثل : المبرد والتلغراف والأدوات الكتابية الخ .

وسنة تصر على لمة من بيان المرتبات والأجور كواحدة من أهم التكاليف واجبة الخصم رغم عدم ورودها بالنص .

تعتبر الأجور والمرتبات التي يتلقاها عمال ومستخدمو المنشأة الخاضعة للضريبة التي نحن بصدد ها من التكاليف واجبة الخصم من الأرباح الاجمالية وذلك أيا كانت صورها أو طريقة دفعها مادامت هذه الأجور والمرتبات تدفع إلى أشخاص تربطهم بالمنشأة رابطة التبعية وفقا لقوانين العمل .

ويضاف إلى هذه المرتبات ويأخذ حكمها كتكاليف واجبة الخصم : المزايا العينية التي يستفيد بها العامل والأجور الإضافية عن الزمن الإضافي الذي يقضيه العاملون في أداء نشاط المنشأة .

وليس لمصلحة الضرائب أن تتدخل في تحديد المرتب (١) والذي تقرر وفقا لعقود الاستخدام ، إلا إذا - تبين لها وشئت أن هذا التحديد ينطوي على غش أو محاولة للتهرب من الضريبة .

(١) نص قانون العمل رقم ٩١ لسنة ٥٩ في مادته الثالثة على أن المقصود بالأجر عند تطبيق أحكام القانون هو كل ما يعطى للعامل لقاء عمله مهما كان نوعه مضافا إليه جميع العلاوات أيا كان نوعها وعلى الأخص ما يأتي :

- العمولة التي تعطى للطوافين والمندوبين الجوالين والممثلين التجاريين .
- الامتيازات العينية وكذلك العلاوات التي تصرف لهم بسبب غلاء المعيشة والاعباء العائلية .
- كل منحة تعطى للعامل علاوة على الأجر

وإذا كان الموظف أو العامل الذى يُمنح المرتب أو الأجر من أقارب الممول أو صاحب المنشأة (وبالطبع ليس هناك ما يمنع ذلك) ، ففي هذه الحالة يكون للمصلحة أن تتدخل فى تحديد المرتب إذا كانت هناك ثمة مغالاة فى تحديده ولها أن ترده إلى أجر العثل ، ويكون لها دائما الحق فى التثبت من عدم صورية الأجر أو المرتب .

- وأخيرا ، تجدر الإشارة إلى أن المشرع قد قصر حظر خصم بعض المبالغ من وراء الضريبة ومن ناحية أخرى فانه نص صراحة على وجوب خصم مبالغ أخرى من هذا النوع وذلك تفاديا لوقوع الازدواج الضريبى من جهة وللمقابلة الخسائر المرحلة من جهة أخرى .

١ - فيما يتعلق بالمبالغ التى حظر المشرع خصمها من وراء الضريبة ، ورد النص عليها صراحة فى البند السادس من المادة ٢٤ ، وهى تشمل المبالغ التى تأخذها المنشأة من أرباحها لتغطية الاحتياطيات على اختلاف أنواعها ، والتى تعد لتغطية خسارة محتملة أو لمنح العاملين مكافآت تزيد فى مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر ، وقد سبق لنا تناول المكافآت ، أما الاحتياطيات فهى "الأرباح غير الموزعة" ، وعلى ذلك فهى تمثل استعجالا للربح وليست تكليفا عليه . وقد منع المشرع من خصم كل استعمال للأرباح فى شكل احتياطيات مهما كان هدف تكوينها .

٢ - وفيما يتعلق بوجوب خصم بعض المبالغ الأخرى من وراء الضريبة لتفادى حدوث الازدواج الضريبى أو لمقابلة الخسائر المرحلة من سنوات سابقة

نلاحظ أن المشرع قد عالج ذلك في العادتين ٢٥ ،
٢٦ من القانون الحالي كما يلي :

المادة (٢٥) " إذا ختم حساب احدى السدوات بخسارة فان هذه الخسارة تخصم من ارباح السنة التالية ، فاذا بقى بعد ذلك جزء من الخسارة ينقل الى السنة التالية وحتى السنة الخاصة ولكن لا يجوز بعد ذلك نقل شئ من الخسارة الى حساب أى سنة أخرى .

ولا يسرى هذا الحكم على أوجه النشاط التى يتم ربط الضريبة عليها على أساس حكمى او ثابت .

وفى حالة التوقف الجبرى لاتحسب فترة التوقف بين الفترات المنصوص عليها فى هذه المادة " .

أما المادة (٢٦) من القانون الحالي والمتعلقة بتجنب الازدواج الضريبى فقد نصت على أنه " تخصم ايرادات رؤوس الأموال المنقولة الداخلة فى ممتلكات المنشأة التى خضعت لضريبة نوعية ، أو أعفيت منها بمقتضى القانون وكذا الايرادات الناتجة من أرباح خضعت للضريبة على أرباح شركات الأموال من مجموع الربح الصافى الذى تسرى عليه الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وذلك بمقدار مجموع الايرادات المشار اليها بعد خصم نصيبها من مصاريف ^{مكافئ} الاستثمار بواقع ١٠ ٪ من قيمة تلك الايرادات .

ويسرى الحكم ذاته على ايرادات الأراضي الزراعية او العقارات المبنية الداخلة فى ممتلكات المنشأة بحيث تخصم هذه الايرادات من مجموع الربح الصافى الذى تسرى عليه الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بعد استبعاد ١٠ ٪ من قيمتها ، ويشترط أن تكون هذه الايرادات داخلة فى جملة ايرادات المنشأة وفى كلفتها

الحالتين لايجوز خصم أية تكاليف متعلقة بهذه الإيرادات.

المبحث الثاني سعر الضريبة وربطها

أولا : سعر الضريبة :

بعد أن بينا فيما سبق كيف يتحدد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، والذي يتمثل في الأرباح الصافية المحققة خلال العام ، يمكن معرفة مقدار الضريبة المستحقة وذلك بتطبيق السعر المقرر لها على هذا الوعاء .

وجدير بالذكر أن الواقعة المنشقة لهذه الضريبة هي تحقيق أرباح صافية في ختام السنة المالية للمنشأة الخاضعة للضريبة تجاوز حد ود الإعفاءات المقررة قانونا .

وفي ظل القوانين السابقة على القانون الحالي (ق ١٤ - ٣٩ ، ق ٤٦ - ٧٨) ، كان سعر هذه الضريبة نسبيا ثابتا لا يتغير بتغير الأرباح الخاضعة للضريبة (كان هذا السعر ١٧٪ يضاف اليه عدد من الضرائب الاضافية الاخرى ، وكان المجموع يصل إلى ٣٩٫٧٪ من الوعاء) (١) .

(١) بموجب المرسوم بقانون رقم ١٤٧ لسنة ٥٢ أصبح سعر الضريبة ١٧٪ مضافا اليه الضريبة الاضافية للدفاع بنسبة ٣٫٥٪ من وعاء الضريبة وكذلك ضريبة اضافية للامن القومي بنسبة ٥٠٪ من قيمة الضريبة الاضافية للدفاع ، والتي ذلك تضاف الضريبة المحلية بنسبة ١٠٪ من الضريبة الاصلية - وفي ظل القانون ٧٨/٤٦ كانت الضريبة تحسب على صافي الأرباح بواقع ١٧٪ من قيمة الوعاء يضاف اليها ١٠٪ ضريبة دفاع ويضاف الى ذلك ١٠٪ من الضريبة

وفى ظل القانون الحالى ، طبق المشرع السعر
التصاعدى الذى يتزايد بتزايد حجم الأرباح المحققة
وفقا لنص المادة ٣١ من هذا القانون ، وبعد تطبيق
الاعفاءات المقررة والتي حددتها المادة ٣٢ من ذات
القانون يحدد سعر الضريبة على الوجه الآتى :

٢٠٪	على الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى
٢٣٪	، ، ، ١٥٠٠ ، ، ، الثانية
٢٧٪	، ، ، ٢٠٠٠ ، ، ، الثالثة
٣٢٪	، ، ، ما زاد على ذلك

وفى ظل التعديلات الجديدة التى أتى بها القانون
رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ ، ظلت هذه النسب كماهى لم
تتغير بالنسبة الى أرباح المنشآت الصناعية عن نشاطها
الصناعى وأيضاً بالنسبة للأرباح الناتجة من عمليات التصدير
وفيما عدا ذلك عن منشآت فقد أدخل على المادة (٣١)
تعديلاً بالاضافة على الشريحة من الأرباح التى تبدأ من
٢٥٠٠ جنيه ، وعلى ذلك فقد أصبح السعر كالتالى :

٢٠٪	على الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى ، ٢٣٪ على ١٥٠٠ التالية
٢٧٪	، ، ، ٢٠٠٠ ، ، ، التالية ، ٣٢٪ ، ٢٥٠٠ ، ، ،
٣٥٪	، ، ، ٣٠٠٠ ، ، ، التالية ، ٣٨٪ ، ٣٥٠٠ ، ، ،
٤٠٪	، ، ، ما زاد على ذلك .

الأصلية تحصل لحساب الحكم المحلى ، ضريبة أمن
قوى بنسبة ٥٠٪ من ضريبة الدفاع تم تعديلها
لتصبح ٨٪ اعتباراً من أرباح سنة ١٩٦٨ أو السنة
المالية المنتهية خلالها .

(١) القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ م .

وعلى أن يعمل بذلك اعتباراً من السنة الضريبية ١٩٨٣ أو السنة المالية المنتهية خلالها متى كان تاريخ انتهائها لاحقاً لتاريخ نشر هذا القانون .

ويلاحظ أن السعر الحقيقي للضريبة يمكن أن يقل عن ذلك في بعض الحالات :

١ - نصت المادة ١٩ فقرة ١ على أنه استثناء من حكم المادة ٣١ من هذا القانون ، تفرض ضريبة بسعر ٥ ٪ وبغير أي تخفيض على اجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كودون المدينة الخ . (١)

٢ - في حالات الاعفاء للاعباء العائلية التي تناولتها المادة رقم ٣٢ فإن السعر الحقيقي يكون أقل من السعر المحدد بعد تطبيق حدود الاعفاء . (٢)

٣ - يمكن أن يكون السعر من الناحية الفعلية أشد وطأً على الممول وذلك كما في الحالة المشار إليها

(١) وربما يبدو لأول وهلة أن هذا السعر (٥ ٪) منخفض جداً إذا ما قورن بما حددته المادة ٣١ من أسعار تصاعدية إلا أن هذا السعر (٥ ٪) يبدو في بعض الأحيان ذو أهمية كبيرة خصوصاً في تلك الحالات التي تبلغ فيها قيمة العقار أو الأراضي المتصرف فيها مبالغ كبيرة ، راجع : د . عادل حشيش المرجع السابق ، ص ١١٦ .

(٢) فإذا فرضنا أن ممولاً متزوجاً ويعول أولاداً حقق أرباحاً صافية من نشاطه التجاري أو الصناعي آخر العام قدرها ٢٠٠٠ جنيه فإن اعفاءه ٩٦٠ جنيه للاعباء العائلية يجعل الباقي الخاضع للضريبة ١٠٤٠ جنيه فقط ، وهذا يعني أن السعر الحقيقي المطبق سيكون أقل من السعر الاسمي قبل الاعفاء .

فى المادة (٢ / ١٥) التى تقضى بسريان الضريبة على كل مبلغ دفع الى شخص طبيعى او معنوى على سبيل العمولة أو السمسرة ولو كان دفعه عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة مهنته وذلك بغضر أى تخفيض سواء لمواجهة التكاليف أو الاعباء العائلية ويمكن تبرير ذلك بأن الأرباح الناتجة عن هذه العمليات تعد فى كثير من الأحيان من قبيل الدخل الطغيلية التى لا تتطلب عادة بذل جهد أو مال فى سبيل الحصول عليها .

ثانيا : ربط الضريبة :

يقصد بربط الضريبة تحديد مبلغها الذى يجب على الممول دفعه ، وهذا الربط لا يكون الا بعد تحديد الربح الخاضع للضريبة من ناحية ثم فرض سعرها على الربح المذكور من ناحية أخرى .

- وفيما يتعلق بالاجراءات الخاصة بربط الضريبة فقد تناولتها المواد من ٣٨ الى ٤١ من القانون الحالى الا أن هذه الاجراءات تترتب أساسا على التزامات الممولين بتقديم الاقراءات والدفاتر وهذه الالتزامات وردت فى المواد من ٣٤ الى ٣٧ .

وباستقراء ماورد بهذه المواد من أحكام ، فإننا نجد ها تدور حول الموضوعات الآتية :

- ١ - الأشخاص الذين تربط الضريبة باسمهم .
- ٢ - المبدأ الحاكم لاجراءات الربط : وحدة الربط .
- ٣ - مكان الربط وزمانه .
- ٤ - التزامات الممولين (الاقراءات والدفاتر) .

٥ - اجراءات الربط وأنواعه .

ونتناول بشئ من التفصيل كلا من هذه الموضوعات فيما يلى :

١ - الأشخاص الذين تربط الضريبة باسمهم :

الأصل أن تربط الضريبة باسم الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي تخضع أرباحه لها . وإذا تعلق الأمر بـ منشأة فردية ، فإن الضريبة تربط فى هذه الحالة باسم صاحب هذه المنشأة بصرف النظر عن تمتعه بالأهلية القانونية (١)

وفى حالة ما إذا تعلق الأمر بأحدى الشركات المساهمة ، فإن الضريبة تربط باسم الشركة نفسها وليس باسم أحد الشركاء فيها . أما فى حالة شركات التضامن فكل شريك يعامل معاملة الممول الفرد ، ومن ثم تربط الضريبة باسم كل واحد منهم على حده من حصته فى أرباح الشركة وكذلك على كل ما يحصل عليه من الشركة من أجور أو فوائد على رأسماله أو حسابيه الجارى لديها أو غير ذلك من إيرادات ، وقد نصت على ذلك صراحة المادة ٢/٢٧ من القانون الحالى . (٢)

(١) فى حالة وفاة الممول فإن الضريبة لا يصح أن تربط باسم ورثته بل تظل مربوطة باسمه ثم يطالب الورثة بدفعها باعتبارهم خلفاء لموثرهم . راجع : د . حسن خلاف الجوزى فى تشريع الضرائب المصرية - ١٩٥٥ القاهرة ، ص ١٩١ .

(٢) حيث نصت على انه " .. وفيما يتعلق بشركات التضامن تفرض الضريبة على كل شريك شخصيا من حصته فى أرباح الشركة تعاد ل نصيبه فيها ، وكذلك على كل ما يحصل عليه من الشركة من أجور أو فوائد على رأس ماله أو حسابيه الجارى لديها أو غير ذلك من إيرادات .

أما في حالة شركات التوصية البسيطة ، فإن الضريبة تفرض باسم كل من الشركاء المتضامنين فيها بمقدار نصيبه في الربح ، وبما في ربح الشركة فإن الضريبة تفرض عليه باسم الشركة نفسها . وفي شركات الواقع ، وهي الشركات التي لم تستوف شروط الاشهار (وتعتبر شركات صحيحة فيما بين الشركاء ، وإن كانت معرضة للبطلان هنا) على طلب من يهيمه الأمر) ، فإن الضريبة تربط على كل واحد من الشركاء بمقدار نصيبه في الربح ، ويعتبر الشركاء متضامنين فيما يتعلق بأجزاء الربط .

وإذا ربطت الضريبة على شخص أو شركة وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر أو شركة أخرى بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة قانونا كان كلاهما : الظاهر والحقيقي مسؤولين بالتضامن عن سداد الضرائب المستحقة على الأرباح .

وفي حالة الشركات التي تقوم بين الأصول والفروع القصر أو بين الأزواج أو بين بعضهم البعض (الشركات العائلية) ، فإن الشركة تعتبر في حكم الممول المفرد وتربط الضريبة باسم الأصل أو الزوج حسب الأحوال وتضمن أموال الشركة وأموال الأشخاص المكونين لها سداد الضرائب المستحقة .

٢ - مبدأ وحدة الربط :

ويفهم هذا المبدأ من نص المادة ١/٢٧ حيث قررت " في الحالات التي يتم فيها الربط على أساس الأرباح الفعلية تفرض الضريبة على أرباح مجموع المنشآت التي يستثمرها كل ممول في مصر بمركز إدارة هذه المنشآت

وفى حالة عدم تعيين هذا المركز فى الجهة التى يقع بها نشاطه الرئيسى " - وهذا يعنى أن الممول إذا تعددت منشأته ، فإن الربح الصافى يتحدد أولاً لكل منشأة ثم تجمع هذه الأرباح معا وتربط الضريبة عليها مرة واحدة .

ومن النتائج الهامة التى تترتب على تطبيق هذا المبدأ :

- أ - تخصم خسارة احدى منشآت الممول فى سنة من السنوات من أرباحه من منشأته الأخرى عن السنة نفسها .
- ب - مع وجود السعر التصاعدي للضريبة ، فإن فرض الضريبة على مجموع الأرباح للمنشآت يؤدى الى أن متوسط السعر المطبق فى هذه الحالة يكون أعلى مما لو فرضت الضريبة على ربح كل منشأة على حدة (١)

(١) إذا اختلفت بداية السنة المالية لبعض المنشآت عنها فى البعض الآخر ، فلابد من إضافة الأرباح المعقولة من سنة كاملة تبدأ من يناير الى ديسمبر الى مبلغ معين يفترض أنه يمثل الربح الناتج من المنشأة التى تبدأ سنتها المالية من يونيو (عن الفترة من يونيو الى ديسمبر) ، وقد لا يمثل هذا المبلغ حقيقة الربح المحقق .

راجع د: حسين خلاف ، المراجع السابق ، ص ١٩٤ .

٣ - مكان الربط وزمانه :

وفقا لذات النص الذى ذكر فى الهند السابق فان ربط الضريبة يتم بمركز ادارة المنشآت او المنشأة القائمة بالنشاط . وتتم اجراءات الربط بمعرفة مأمورية الضرائب التى تقع فى دائرتها المنشأة التى يستغلها الممول ، فان تعددت المنشآت ، فان الضريبة تربط عليها جميعا كوحدة واحدة - طبقا للمبدأ السابق ذكره - وذلك بمعرفة المأمورية التى يقع فى دائرتها مركز ادارة هذه المنشآت ، وان كان المركز الرئيسى للنشاط فى الخارج ، فان الربط يكون من اختصاص المأمورية التى توجد فى دائرتها أهم المنشآت التى يستغلها الممول فى مصر. (١)

ورغم أن القانون لم ينص صراحة على وقت محدد لاتمام اجراءات الربط ، الا أن المؤكد والمنطقى أن الربط يجب ألا يتم قبل تجديد الأرباح ، وفى هذه الأخيرة تتحدد على أساس مايقدم من اقرارات من الممول او على أساس التقدير .

٤ - التزامات الممولين (الاقرارات والدفاتر) :

ألزمت المادة (٣٤ من القانون الحالى) كل ممول خاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بتقديم اقرار مبينا به مقدار أرباحه أو خسارته . ويقدم هذا الاقرار مقابل ايصال أو يرسل بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول

(١) ووفقا لنص المادة ١٥٠ من القانون الحالى ، اذا كان الممول يخضع لعدة ضرائب نوعية ، اختصت مأمورية الضرائب التى يقع فى دائرتها مركز نشاطه الرئيسى بالربط عليه بالنسبة الى جميع أوجه نشاطه .

الى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول ابريل من كل سنة او خلال ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية للممول .

وترجع أهمية تقديم الاقرار الى أن المشروع الضريبي في مصر يعتمد عليه كأساس لتحديد الأرباح الخاضعة وتؤدي الضريبة المستحقة من واقع الاقرار في الميعاد المحدد لتقديره ، فاذا لم يقدم هذا الاقرار فان الممول يلتزم بتسديد مبلغ اضافي للضريبة يعادل ٣٠ ٪ من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي . (١)

ووفقا للائحة التنفيذية للقانون الحالي (٢) ، يلتزم الممول بأن يفرق بالاقرار مستندات معينة هي : الميزانية العمومية او المركز المالي ، وحساب التشغيل والمتاجرة ، وحساب الأرباح والخسائر ، وكذلك كشف او كشوف بالأصول الرأسمالية التي استخدم ثمن بيعها أو قيمة التعويضات المدفوعة عن هلاكها أو الاستيلاء عليها بالكامل في شراء أصول جديدة (طبقا لأحكام المادة ١٧ من القانون) مبينا بها تاريخ البيع أو الحصول على التعويض عن الهلاك أو الاستيلاء وقيمتها الدفترية وقيمة الأرباح الرأسمالية المحققة وتاريخ شراء الأصول الجديدة وقيمتها .

- والاقرار هو اعتراف الممول بربحه أو خسارته من نشاطه الذي يزاوله ، وتعد بمثابة اقرار كل ورقة تتضمن ذلك وتقدم من الممول في الميعاد القانوني وتكون مستوفاة للشكل والوضع المنصوص عليها في القانون .

(١) وإذا تم الاتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب فان هذه النسبة تخفض الى النصف دون الاحالة الى لجان الطعن (م ٣٤ ف ٣)

(٢) المادة ١٧ (ثانيا) من اللائحة التنفيذية للقانون - ١٥٧ لسنة ١٩٨١ م

وتلتزم كل منشأة سواء كانت فردية أو متخذة شركة
أشخاص بأن تقدم هذا الاقرار مستندا الى الدفاتر
والسجلات والمستندات التي قوتها اللائحة التنفيذية ^(١)
في الأحوال الآتية :

- أ - اذا كان رأس مال المنشأة يزيد على عشرة
آلاف جنيه وفقا للمعدد أو السجل التجارى .
- ب - اذا تجاوز صافى ربح المنشأة السنوى ، وفقا
لآخر اقرار أو ربط نهائى خمسة آلاف جنيه .
- ج - اذا تجاوز اجمالى إيرادات النشاط الجارى
للمنشأة خمسين ألف جنيه فى السنة
(١ / ٣٥ م) .

ويكون الالتزام باسك الدفاتر فى الحالتين الأخيرتين
من السنة التالية للسنة التى قدم عنها الاقرار أو تم
خلالها الربط أو تجاوز فيها اجمالى إيرادات النشاط
الجارى المبلغ المشار اليه (٥٠٠٠٠ جنيه) بحسب
الأحوال (٢ / ٣٥ م) . وتكون العبرة فى الدفاتر
والسجلات والمستندات التى يمسكها الممول بأمانتها
ومدى اظهارها الحقيقة وانتظامها من حيث الشكل وفقا
لأصول المحاسبة السليمة ومراعاة القواعد والقوانين المقررة
فى هذا الشأن (١ / ٣٦ م) .

(١) وفقا للمادة ١٩ من اللائحة التنفيذية للقانون الحالى
تكون الدفاتر والسجلات والمستندات التى يلتزم
الممول باسكها طبقا لاحكام الفقرة الاولى مسن
المادة ٣٥ من القانون هى :

الدفاتر والسجلات :

- ١ - دفتر اليومية العامة الاصلى الذى تقيد به
جميع عمليات الممول أولا بأول .

وعلى مصلحة الضرائب يقع عبء الاثبات في حالة عدم الاعتداد بالدفاتر (م ٢/٣٦) ، وإذا لم تكن لدى الممول دفاتر أو حسابات فإنه يلتزم بتقديم الاقرار الذى يبين أرباحه أو خسائره فى السنة السابقة وما يستند عليه فى هذا التقدير ، ولا يعتمد بالاقرار الذى يقدم المسمى بالمأمورية المختصة دون بيان أسس التقدير (م ٣٧) .
والدفاتر المنتظمة : هى تلك التى تتناسب مع طبيعة المنشأة والتى يتم فيها تسجيل نشاط المنشأة كاملا أولا بأول من واقع المستندات المنضبطة والامينة لهذا النشاط (١)

٥ - اجراءات الربط وأنواعه :

الأساس فى ربط الضريبة - كما ذكرنا - هو الاقرار المقدم من الممول موضحا فيه الأرباح الحقيقية الثابتة وأسس تقديرها ويكون الربط للضريبة متوقفا على قبول مصلحة الضرائب - بسبب لهذا الاقرار .

-
- ٢ - دفتر الأستاذ العام .
 - ٣ - دفاتر الأستاذ اليومية المساعدة التى تتحدد تبعاً لطبيعة ونوع وحجم ونشاط المنشأة .
 - ٤ - دفتر الجرد .
 - ٥ - دفتر الصنف (تجار التجزئة)
- ثانياً : المستندات : هى المستندات الاصلية من عقود وفواتير شراء واشعارات وايصالات ومكاتبات صادرة من الغير ، وصور فواتير البيع والاشعارات والايصالات وكذلك المكاتبات الصادرة من المنشأة لجميع معاملاتها .

(١) حتى تكون الدفاتر منتظمة ، فإنه يجب توافر الشروط الاتية فيها :

- (١) ان تكون مقيدة لدى الدفاتر الالزامية او التى جرى العرف على امساكها .
- (٢) ان تمسك هذه الفاتر على حسب الاصول الفنية .
- (٣) ان تؤيد هذه الحسابات بمستندات حقيقية محفوظة بطريقة منتظمة .

وللمصلحة تصحيح الاقرار وتعديله ، كما يكون لها
عدم الاعتداد بالاقرار وتحديد الأرباح بطريق التقدير
(م ٢/٣٨) .

وعلى ذلك فان الربط يكون على أساس الاقرار أو يكون
من طريق التقدير . وتلجأ مصلحة الضرائب الى النوع الثاني
من الربط في حالة عدم تقديم الممول لاقراره أو في حالة
عدم اسائه لحسابات منتظمة ، الا أنه توجد صعوبات تكثف
الربط من طريق التقدير من أهمها :

- *** عدم وجود بيانات دقيقة لدى المنشأة موضوع الفحص .
- *** عدم توافر معلومات صادقة يدلي بها الممولون شهريا
من الضريبة .

ومعاونة للمأمور الفاحص ، فقد حددت مصلحة الضرائب
(ادارة التفتيش) بعض الخطوات واجبة الاتباع في شأن
تحديد الأرباح من طريق التقدير ، من أهمها :
الاطلاع على ملف الممول قبل الفحص ، ثم الفحص باجراءات
المعاينات على الطبيعة ، ومناقشة الممول ... الخ (١) .

(= ٤) ان تظهر هذه الحسابات الربح او الخسارة
الحقيقية .

راجع : د . حسن الجزيري ، المرجع السابق ، ص ٢٩٨
وما بعدها .

- (١) راجع تفصيلات هذه الخطوات في " طرائق الفحص
في الضرائب والرسوم " الصادر من الادارة العامة
للتفتيش بمصلحة الضرائب ، ص ٥٠ - ٧٢ .

- وعلى المصلحة أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه يعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وقيمتها وأن تدفعه الى موافاتها كتابة بملاحظات على التصحيح أو التعديل والتقدير الذي أجرته المصلحة ، وذلك خلال شهر من تاريخ تسليم الاخطار ويتم ربط الضريبة على النحو الآتى (م ٤١) :

أ - اذا وافق الممول على التصحيح أو التعديل أو التقدير ، تربط الضريبة على مقتضاه ويكون الربط غير قابل للطعن ، كما تكون الضريبة واجبة الاداء .

ب - اذا لم يوافق الممول على التصحيح أو التعديل أو التقدير أو لم يقر بالرد في الميعاد على ما طلبته المأمورية من ملاحظات على التصحيح أو التعديل أو التقدير ، تربط الضريبة طبقا لما يستقر عليه رأى المأمورية .

فاذا وافق الممول على الربط ، أو انقضت الميعاد المثار اليه ، دون طعن ، أصبح الربط نهائيا .

ويخطر الممول بهذا الربط وعناصره بخطاب موصى عليه يعلم الوصول تحدد له فيه مدة ثلاثين يوما لقبوله أو الطعن فيه (طبقا لاحكام المادة ١٥٧) من هذا القانون . ولا تكون الضريبة واجبة الاداء الا في حالة عدم رد الممول في الميعاد على ما أجرته المأمورية من تصحيح أو تعديل أو تقدير .

وإذا لم يوافق الممول على الربط أحيل
الخلاف إلى لجنة الطعن .

ج - إذا لم يقدم الممول الاقرار والمستندات وفقاً
لأحكام المادتين (٣٤ ، ٣٧) من هذا
القانون ، تربط الضريبة طبقاً لما يستقر
عليه رأى المأمورية المختصة وتكون الضريبة
واجبة الأداء ويكون للممول اهداء ملاحظاته
على هذا التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ
تسلمه الاخطار وله أن يطعن في التقدير
وفقاً للاجراءات المنصوص عليها في المادة
(١٥٧) من هذا القانون .

ومن الجدير بالذكر أنه بالإضافة الى ما نصت
عليه المادة ٣٤ ف ٣ من الزام الممول بدفع مبلغ
اضافي يعادل ٣٠٪ من الضريبة المستحقة عليه من
واقع الربط النهائي إذا لم يقدم الاقرار في الميعاد
المحدد ، فقد قررت المادة (٤٠) أنه إذا توافر
لدى مصلحة الضرائب من الأدلة ما يثبت عدم مطابقة
الاقرار المشار اليه في المادتين ٣٥ ، ٣٧ من هذا
القانون للحقيقة ، كان لها فضلاً من تصحيح الاقرار
وتعديله أو عدم الاعتماد به وتحديد الأرباح بطرق
التقدير ان تلزم الممول بأداء مبلغ اضافي للضريبة
بواقع ٥٪ من فرق الضريبة المستحقة بحد أقصى
٥٠٠ جنيه .

البلاد المُنْتَزِعَة

الضريبة على المرتبات والأجور

L'impôt sur les traitements et salaires

.....

مقدمة :

عرفت مصر الضريبة على العرثبات والأجور لأول مرة فى العصر الحديث فى فبراير سنة ١٩٣٩ وذلك بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ عقب إلغاء نظام الامتيازات الأجنبية بمقتضى معاهدة مونترو سنة ١٩٣٧ (١). ويوجد هذا القانون أساسه فى القانون الفرنسى الصادر فى سنة ١٩١٧ الخاص بالضرائب النوعية على فروع الدخل والذي ارتبط باسم Joseph Caillaux ويبدو أن المشرع المصرى يتبع باخلاص نفس الخطوات التى سار عليها المشرع الفرنسى فى تطويره لنظام الضرائب على الدخل . فهدف المشرع المصرى من التعديل الجديد الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هو التمهيد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل ، وفى سبيل ذلك فرق القانون بين الضرائب التى يخضع لها الأشخاص الطبيعىين وبين الضريبة التى تخضع لها شركات الأموال . وكان المشرع الفرنسى قد أخذ بذات التقسيم منذ القانون الصادر سنة ١٩٤٨ أخذاً عن القانون الألمانى الصادر سنة ١٩٢٠ ثم صدر قانون ٢٨ ديسمبر سنة ١٩٥٩ ليطبق من أول يناير سنة ١٩٦٠ الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعىين مع خضوع الشركات لضريبة مختلفة (٢) ، وهذا هو الهدف

(١) وقد حلت هذه الضريبة بالنسبة لموظفى الحكومة مكان رسوم الدفعة القديمة . لمزيد من التفصيل عن تطوّر النظام الضريبى المصرى انظر : د . حسين خلاف " تطوّر نظام الضرائب فى مصر خلال الخمسين سنة الأخيرة " ، بحوث العبيد الخمسينى ١٩٠٩ - ١٩٥٩ ، الجمعية المصرية للصيرى للاقتصاد السياسى والاحصاء والتشريع ، ١٩٦٠ ، ص ٣٧ - ٦٧ . وانظر الدراسة المنشورة فى النشرة الاقتصادية للبنك الأهلى المصرى ، مجلد ٣٧ - العدد الأول ، ١٩٨٤ " النظام الضريبى المصرى " ص ١١ - ٥٥ .

(٢) GAUDEMONT (P.M.): "Finances publiques راجع: Tom.II, Ed. Montchrestien, Paris, 1981, pp. 340 - 343, TIXIER (G.) et GEST (G.) "Droit fiscal", Ed. L.G.D.J., Paris, 1981, pp. 303-307.

المعلن في المذكرة الايضاحية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ للضرائب على الدخل في مصر (١) .

وكان القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يجمع بين الضريبة على المرتبات والأجور والضريبة على المهن غير التجارية في كتاب واحد تحت اسم " الضريبة على كسب العمل " ، ذلك رغبة من المشرع في تمييز الدخل الناتجة عن العمل بمعاونة ضريبة أخف من معاملته للدخل الناتجة عن رأس المال أو تلك التي مصدرها احتلاط رأس المال بالعمل . ورغم هذا الجمع فقد كان لكل من الضريبتين أحكامها المتعلقة بها باعتبار أن الضرائب على المرتبات والأجور تفرض على دخل العمل التابع بينما تفرض ضريبة المهن الحرة على دخل العمل المستقل على ما سنرى . وقد عدل المشرع عن هذا المسلك في القانون الحالي وأفرد لكل منهما بابا مستقلا .

وفيما يتعلق بالضريبة على المرتبات والأجور فقد نظمها القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ في الباب الثالث من الكتاب الأول الخاص بالضريبة على الأشخاص الطبيعيين وذلك في المواد من ٥٥ الى ٧٢ (٢) .

وتجدر ، قبل دراسة الأحكام المتعلقة بهذه الضريبة ، الإشارة الى أهم ما استحدثه هذا القانون في مجالات التيسير على الممولين ، وتحقيق العدالة الضريبية ، وتشجيع الادخار ، وتبسيط الاجراءات وأحكام ربط وتحصيل الضريبة (٣) .

(١) وذلك على الرغم من الانتقادات التي توجه الى النظام الفرنسي للضرائب على الدخل والتي دفعت البعض الى اقتراح نظم جديدة ، وأدت بالبعث الآخر الى العنادة بالغاء هذا النظام . لمزيد من التفصيل عن هذا التطور

انظر رسالتنا للدكتورة " Contribution à l'étude de l'impôt sur la consommation. L'exemple Egyptien " CLERMONT I, 1986, Tom.1, pp.100-142.

(٢) وهي تقابل المواد من ٦٤ الى ٧٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

(٣) انظر موسوعة الضرائب في مصر للأساتذة أحمد حمدي .

أ - في مجال التيسير على الممولين :

استحدث القانون العديد من الأحكام ، ونخص منها بالذكر رفع حدود الاعفاء للأعضاء العائلية ، وخصم ١٠ ٪ من اجمالي الإيراد الخاضع للضريبة مقابل الحصول على الايراد ، ورفع حسم اعفاء أجور عمال اليومية من الضريبة من ٢٠٠ قرش الى أربعة جنيهات ففلا عن عدم سريان الضريبة على بدل طبيعة العمل الا فيما يجاوز ٢٤٠ جنيه سنويا وعلى بدل التمثيل أو بدل الاستقبال الا فيما يجاوز ٣٠٠٠ جنيه سنويا وكذلك على المبالغ التي يتقاضاها العاطلون كدوافر انتاج في حدود ١٠٠ ٪ من المرتب الأصلي ، وأخيرا أعفى الشرع المزايا النقدية أو العينية المتعلقة بالسكن التي يحصل المصريون العاطلون عليها ، في مشروعات التعمير ، أو استصلاح الأراضي أو التعددين من الضريبة (١) .

ب - في مجال تحقيق العدالة الضريبية :

تم توسيع نطاق شرائح الضريبة التي تخضع لأدنى الأسعار مع تضيق نطاق الشرائح التي تخضع لأعلى الأسعار وذلك بهدف تخفيض الضريبة على صغار الممولين ، كذلك تم اعفاء تذاكر السفر المجانية أو ذات الأجر المخفض التي تمنحها شركات الملاحة البحرية المصرية أو الأجنبية التي تعمل في مصر للعاطلين بهمسهم وأسرههم أسوة بالاعفاء المقرر للعاطلين وأسرههم بشركات الطيران المصرية والأجنبية التي تعمل في مصر . يضاف الى ذلك منح الممول حق الطعن في ربط الضريبة التي خصمت بمعرفة الجهة المطبقة بدفع الايراد خلال ثلاثين يوما من تاريخ وضع الايراد تحت

= عبد العظيم ، فؤاد حسين محمد ، مصطفى زكي فهمي وممدوح فؤاد عبدالغفار ، ١٩٨٣ ، ص ٢٢ - ٢٤ ، وانظر أيضا المذكرة الايضاحية للقانون .

(١) راجع المواد ٦٠ ، ٦٣ ، ٦٦ ، ٥٨ ، بند ٢٠ ، ٣ ، ٤ من القانون رقم ١٥٨ لسنة ١٩٨١ .

تصرفه (١) .

ج - في مجال تشجيع الادخار :

تم اعفاء اشتراكات العاطلين في صناديق التأمين الاجتماعي والتي تنشأ طبقاً لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، وكذلك أقساط التأمين على حياة الممول لمصلحته أو لمصلحة زوجته أو أولاده القصر بشروط خاصة ، فضلاً عن اعفاء الإيرادات المرتبطة لمعدى الحياة التي تؤدّيها شركات التأمين عن واثق التأمين التي لا تقل عن ١٠ سنوات (٢) .

د - في مجال تبسيط الضريبة وأحكام الربط والتحصيل :

تم النص على عدم خضوع المعاشات للضريبة سواء كانت مدفوعة من جهات حكومية أو من القطاع العام أو من شركات القطاع الخاص أو الأفراد . كذلك تم تخفيض عدد شرائح الضريبة من ١١ شريحة إلى ٦ شرائح ، فضلاً عن النص على خضوع المبالغ التي يحصل عليها العاطلون في الدولة علاوة على مرتباتهم الأصلية من جهة عامة أخرى في جهات عطهم الأصلية للضريبة على المرتبات بسعر ٥ ٪ دون أي تخفيض مع عدم خضوع هذه المبالغ للضريبة العامة على الدخل . وذلك لتسهيل حساب الضريبة . وأخيراً فقد تم قصر اعفاء تصاريح وتذاكر السفر المجانية أو ذات الأجر المخفض واستثمارات نقل الأثاث بالمجان التي تمنحها الهيئة العامة لشئون السكك الحديدية لغير الأعمال الصلحية على تلك التي تمنحها للعاطلين بها وأسرهم (٣) .

(١) راجع المواد ٥٦ ، ٦٤ ، ٧٤ من القانون السابق
الإشارة إليه .

(٢) راجع المادة ٦٣ من القانون السابق الإشارة إليه .

(٣) راجع المواد ٥٥ ، ٥٦ ، ٥٩ ، بند ٢ ، ٦٤ فقرة أولى
من القانون السابق الإشارة إليه . كما سنشير خلال الدراسة
إلى الأحكام التي استحدثها القانون الحالي بصدد
الضريبة على المرتبات والأجور .

وسنلاحظ من خلال دراسة أحكام الضريبة على المرتبات والأجور في القانون الحالي أن المشرع يجب عليه إجراء العديد من التعديلات لتحقيق المزيد من العدالة الضريبية خاصة بالنظر إلى الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة وفي مواجهة مرتباتهم المحددة والمعدودة من ناحية وارتفاع تكاليف المعيشة من ناحية أخرى (١). كما سنلاحظ خلال هذه الدراسة عدم احترام اللائحة التنفيذية لقاعدة التدرج التشريعي ومخالفة صريح نص القانون في أكثر من موضع فضلا عن عدم منطقية ترتيب المواد المنظمة لهذه الضريبة ، وعلى سبيل المثال جمع المشرع بين نطاق الضريبة وسعرها في الفصل الأول من الباب الثالث ، ثم خصص الفصل الثاني لوعاء الضريبة وفيه خصص مادة مستقلة عن أسعار خاصة للضريبة .

ولذلك سنتبع في دراستنا ما يقضى به الفن الضريبي من ضرورة البدء بتحديد خصائص هذه الضريبة ، ثم نطاق سريانها والاعفاءات المقررة منها وذلك حتى يمكن تحديد الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة ، وبالتالي يكون من السهل بيان الأسعار التي ستطبق على هذا الوعاء وكيفية تطبيقها ثم نختم بحثنا ببيان النواحي الاجرائية المتعلقة بالقرارات الضريبية وتحصيل الضريبة والاعتراض والطعن . وعلى ذلك ينقسم هذا الباب إلى الفصول الآتية :

- الفصل الأول : خصائص الضريبة .
- الفصل الثاني : نطاق سريان الضريبة .
- الفصل الثالث : الاعفاءات المقررة منها .
- الفصل الرابع : وعاء الضريبة .
- الفصل الخامس : سعر الضريبة وحسابها .
- الفصل السادس : القرارات الضريبية وتحصيل الضريبة والاعتراض والطعن .

(١) انظر في ضرورة إعادة النظر في النظام الضريبي بصفة عامة ، وضريبة المرتبات والأجور بصفة خاصة لمواجهة ارتفاع الأسعار . الأهرام ، عدد رقم ٣٧١٢٨ ، ٢٢ / ٩ / ١٩٨٨ ، ص ١ و ٥ .

الفصل الأول

خصائص الضريبة على المرتبات والأجور

تتميز هذه الضريبة بأنها ضريبة مباشرة نوعية تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين ، وهي ضريبة عينية بحسب الأصل ، كما تتميز بأنها ضريبة سنوية السعر نسبية الاستحقاق شهرية التحصيل وتسرى على الإراد الفعلي وتحصل عن طريق الحجز من المنبع وتفرض بناءً على معيارى التبعية الاجتماعية والاقتصادية (١) .

أولاً : أنها ضريبة مباشرة نوعية تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين :

فالضريبة على المرتبات والأجور تعتبر ضريبة مباشرة وذلك بالتطبيق لمعيارى الرأجعية وثبات واستقرار المادة الخاضعة. فمن ناحية نجد أن الممول هو نفسه من يتحمل العبء الضريبي بصفة نهائية بحيث لا يمكن التخلص منها أو نقل عبئها الى شخص آخر ، ومن ناحية أخرى نجد أن الضريبة تصيب مباشرة وعاء يتمتع بالاستقرار النسبي والانتظام ، ونقصد بذلك الدخل الناتجة عن العمل التابع أساساً . كما أنها تعتبر ضريبة نوعية *cédulaire* لأنها تصيب هذا النوع من الدخل دون غيره من الأنواع الأخرى كالدخل العقاري أو الأرباح التجارية والصناعية ، فضلاً عن أنها لا تفرض على مجموع إيرادات الممول ، وتسمح هذه الخصائص بتنويع أساليب المعاملة الضريبية بحسب مصدر الدخل ومعاملة دخل العمل بالرعاية أكثر من دخل الملكية ورأس المال وأن كان يعد من

(١) انظر فى هذه الخصائص على سبيل المثال : د . زين

العابدين ناصر " النظام الضريبي المصري " ، دار النهضة

العربية ، ١٩٦٩ ، ص ١٩٥ - ٢٩٨ ، د . محمود رياض

عطية " الوسيط فى تشريع الضرائب " دار المعارف ، ١٩٦٥ ،

ص ٥٣٧ - ٥٣٩ . وانظر كذلك د . حسن محمد كمال :

" دراسات فى العحاسبة الضريبية : الضريبة على الدخل "

دار الجيل للطباعة ، ١٩٨٣ ، ص ٢٧٧ - ٢٨٠ .

ذلك الصبغة العينية لهذه الضريبة كما سنرى (١) . ولا حظ أن
المشرع خرج على هذه الخصيصة وفرض الضريبة على إيرادات ليس
صدرها العمل وذلك مثل الإيرادات العتية لمدى الحياة ، ففى
شكل دفعات شهرية أو سنوية ، التى تدفعها شركات التأمين لبعض
الأشخاص فى مقابل مبالغ سبق لهم دفعها ، ومثل سريان
الضريبة على الاعانات والاستحقاق فى الوقف وغيرها مما يصرف
بصفة دورية ومنتظمة . وأخيراً تتميز هذه الضريبة بأنها تفرض على
دخل الأشخاص الطبيعيين وحدهم ، ومن ثم لا تسرى على
الإيرادات التى تحصل عليها الشركات حتى لو كانت عن أعمال
مماثلة لتلك التى يقوم بها الشخص الطبيعى .

ثانياً : أنها ضريبة عينية بحسب الأصل وشخصية بحسب طبيعيتها
صدر الإيراد الخاضع :

فبالضريبة على العتبات والأجور تجمع فى أحكامها
بين مظاهر عينية الضريبة *Réalité de l'impôt* وتشخيص الضريبة
La personnalisation de l'impôt.

وترجع الصفة العينية الى كونها ضريبة نوعية تنصب على
نوع معين من المال الخاضع دون الأخذ فى الاعتبار بما قد يحصل
عليه العمل من دخول أخرى والتالى لا تنظر الى المقدرة
التكليفية نظراً شاملة مع ما يترتب على ذلك ، بحسب الأصل ، من
عدم مراعاة حالة العمل الشخصية أو التكاليف التى تكبدها ففى
سبيل الحصول على الإيراد الخاضع (٢) . ومن استقراً نصص

(١) راجع د . زكى عبدالمتعال " أصول علم المالية العامة
والتشريع المالى المصرى " ، ١٩٤١ ، ص ٢٨٨ - ٢٩٠ .

(٢) انظر بصفة عامة :

LAUFENBURGER (H.) : " Précis d'économie et de la
législation financières " , ed. Sirey, 1947,
Tome 1, p. 140 et s.

القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المنظمة للضريبة على المرتبات والأجور ، يتضح احتفاظ المشرع بالصيغة العينية للضريبة وذلك في الحالتين الآتيتين :

١ - ان الضريبة تفرض على الدخل الاجمالي ، رغم أن المشرع يقرر خصم نسبة ١٠ ٪ من وعاء الضريبة كمقابل للحصول على الدخل ، فلا يجوز اجراء أى خصم من المبالغ الخاضعة للضريبة على المرتبات ما لم يقض القانون بخصمه . واعمالا لهذه القاعدة ، جرت مصلحة الضرائب على عدم خصم المصاريف التي ينفقها وكلاء التأمين في مباشرة المهنة من وعاء الضريبة ، وكذلك بالنسبة لنشاط المأذنين الشرعيين فلا يجوز أن يخصم من إيراداته الخاضعة للضريبة أية مبالغ ولو كانت متصلة بمباشرة المهنة كإيجار المكان المعد لمزاولة العمل أو اشتراك التليفون وغيرها من المصروفات (١) .

٢ - ان الضريبة تفرض بسعر نسبي ، خرجا على القاعدة المطبقة في نطاق ضريبة المرتبات وهي التصاعد بالشرائح على ما سنرى ، دون اجراء أى خصم من الوعاء اذا كان الشخص الخاضع خيرا أجنيا ، أو عامل من عمال اليومية ، أو كان موظفا عاما يتقاضى علاوة على أجره الأصلي مبالغ من جهة حكومية غير جهة عمله الأصلية وذلك بشروط خاصة (٢) .

(١) انظر التعليمات التفسيرية رقم ١٠ الصادرة في ١٦/٦/١٩٧١ ورقم ٢١ الصادرة في ٢٢/٣/١٩٧٣ ، ويلاحظ أن المأذون الشرعي يعتبر موظف عام وبالتالي ما يحصل عليه من ذوي الشأن نقدا أو عينا مقابل توثيق العقود والاشهادات يخضع للضريبة على المرتبات . انظر في ذلك الطعن رقم ١٤٩٩ لسنة ٥١ ق جلسة ١٦/٣/١٩٨٧ ، محكمة النقض ، الدائرة التجارية ، غير منشور .

(٢) انظر بالتفصيل الفصل الخامس من هذا الباب .

بينما يرجع تشخيص المشرع لهذه الضريبة النوعية العينية الى طبيعة مصدر الايراد وهو العمل الانساني المعرض لمخاطر المرض والشيخوخة ، والمربط بالنشاط الشخصي لصاحبه ، والذي يزول بزوال هذا النشاط . ومن هنا كان وصف الدخل الخاضع للضريبة على الممتلكات والأجور بأنه دخلا شخصيا وليس عينا صادرة رأس المال أى الملكية العقارية والمنقولة (١) . ومن عناصر تشخيص الضريبة التي خفف بها المشرع الصبغة العينية للضريبة الى حد كبير ، خصم ١٠ ٪ من اجمالي الايراد الخاضع للضريبة مقابل الحصول عليه ، وتقدير اعفاءات للحد الأدنى اللازم للمعيشة وللأعباء العائلية ، والسماح بخصم احتياطي المعاش وأقساط التأمين على الحياة في الحدود التي قررها القانون .

ثالثا : أنها ضريبة سنوية السعر نسبية الاستحقاق وشهرية التحصيل :

فالأسعار التي حددها المشرع لهذه الضريبة أسعار سنوية تطبق على الايراد السنوي الذي يحصل عليه الممول ، غير أنها ضريبة نسبية الاستحقاق ، بمعنى أنها تستحق عن كل ايراد يدخل في نطاق تطبيقها عن أى مدة من السنة وذلك بنسبة هذه المدة بعد تحويل هذا الايراد الى ايراد سنوي . وأخيرا ، فان تحصيل هذه الضريبة يتم على أقساط شهرية ، كقاعدة ، وذلك بمناسبته دفع الايرادات الخاضعة ويتم عمل تسوية لها في نهاية كل عام وذلك تطبيقا لقاعدة الملائمة في الدفع والتي نادى بها آدم سميث ضمن القواعد العامة التي تحكم فرض الضرائب (٢) وكان الخلاف قد تار بعد صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لمعرفة ما اذا كان

(١) واذن يجب عدم الخلط بين الضرائب العينية والشخصية

من جهة والضرائب على الدخل العينية والدخول الشخصية من جهة أخرى ، فمن العصور أن تفرض ضريبة عينية على دخل شخصي أو أن تفرض ضريبة شخصية على دخل عيني . راجع في ذلك د . زكي عبدالمتعال ، المرجع السابق ص ٢٢٦ - ٢٣١ .

(٢) انظر د . زين العابدين ناصر : "مبادئ علم المالية العامة" ١٩٨٨ ، ص ١١١ - ١١٢ .

من الأفضل اعتبار الضريبة سنوية أو نسبية الاستحقاق ، مع دفع
المشروع الى اضافة المادة ٦٣ مكررة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١
التي نصت على الأخذ ببدأ نسبة الاستحقاق (١) ، وقد قسرت
المادة ٥٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ذات المبدأ فنصت
على أنه "تفرض الضريبة على كل جزء من السنة تم الحصول فيه على
أى إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته وعلى أساس
الإيراد الشهري بعد تحويله الى إيراد سنوى" . وعلى ذلك
إذا كان الممول قد عمل ١٥ يوما فقط خلال شهر نوفمبر من سنة
١٩٨٧ وحصل مقابل ذلك على ١٠٠ جنيه ، فإنه ينبغي لحساب
الضريبة تحويل هذا الإيراد الى إيراد سنوى بتحديد مرتبه
الشهرى (٢٠٠ جنيه) ثم حساب مرتبه السنوى بضرب هذا
الإيراد الشهري فى ١٢ (٢٤٠٠ جنيه) ، وبعد إجراء الخصم
المقرر للأعباء العائلية وغيرها ، نحصل على الإيراد السنوى
الخاضع وتطبيق سعر الضريبة عليه نحصل على الضريبة السنوية
ثم نقسمها على ١٢ فنحصل على الضريبة الشهرية ويلزم الممول
بدفع نصفها على أساس عدد الأيام الفعلية للشهر (٢) .

رابعاً : أنها ضريبة تسرى على الإيراد الفعلى :

فالضريبة على المرتبات والأجور تسرى على الإيراد الفعلى
الذى يحصل عليه الممول ، ومن هنا كان من الضرورى ضم المزايا
العينية والنقدية التى قد يحصل عليها الممول الى الإيراد الخاضع .

(١) راجع فى ذلك ، د . عبد الحكيم الرفاعى : " الضرائب المباشرة

دراسة مقارنة " ، ١٩٤٢ ، ص ٣٨٧ - ٣٨٨ .

(٢) لمزيد من الأمثلة التطبيقية راجع : على مجاهد شاهين ،

الجدول المكافئ لحساب الضريبة على المرتبات والأجور
مؤسسة سعيد للطباعة ، القاهرة ١٩٨٢ ، وحامد شافعى ،

"ضريبة المرتبات بمجرد النظر" ، عالم الكتب للنشر ، ١٩٨٧ .

ويلاحظ أن حساب الضريبة على النمو المذكور بالمتن

لا يسرى على الإيرادات المعارضة التى ينبغي اعتبارها

إيراداً متعلقاً بالسنة كلها .

وتلتزم الجهات المعنية بالايادات الخاضعة بتقدير اقرارات من العاملين لديها المستحقين لهذه الايرادات ، كما يلتزم هؤلاء ، في بعض الحالات ، بتقدير ذات الاقرارات وذلك بهدف حصر نطاق السلطة التقديرية للادارة الضريبية في أضيق نطاق .

ويلاحظ البعض بحق ، انه وان كانت هذه الضريبة هي الأكثر اصابة للدخل الحقيقي للممول ، الا أن استفادة الخزائنة العامة من الخصيصة محل الدراسة أمر تكتنفه بعض الصعوبات ، مما يؤدي بصلحة الضرائب الى الالتجاء لأسلوب التقدير للمحافظة على حق الخزائنة العامة والوصول الى الدخل الحقيقي للممول . ومن الحالات التي تلجأ فيها الادارة الى هذا الأسلوب (١) :

١ - قيام بعض المنشآت بتقدير مزايا عينية للعامل لديها ، كالسكن أو الملابس أو وجبات طعام ، تعتبر مكلة للأجر النقدي الذي يحصلون عليه .

٢ - قيام بعض منشآت القطاع الخاص بعدم الافصاح عن حقيقة الأجور التي تدفعها لقوة العمل لديها وذلك بقصد خفض حصتها في اشتراكات التأمينات الاجتماعية والضرائب عن العاملين لديها .

٣ - الاكراميات وغيرها مما يحصل عليه عمال المطاعم والمقاهي والفنادق وغيرهم والتي تصل الى مبالغ قد تتجاوز الأجر الذي يحصلون عليه .

ونلاحظ أنه في مثل هذه الحالات قلما تصل الادارة الضريبية الى الدخل الحقيقي للممول ، مما أدى من الناحية الواقعية الى أن تكون ضريبة المرتبات والأجور في التشريع المصري ضريبة محكمة الربط والتحصيل على الموظفين العموميين ، وأن شئت ، على

(١) انظر ، د . حسين محمد كمال ، "دراسات في المحاسبة

الضريبية" ، المرجع السابق ، ص ٢٧٨ و ٢٧٩ .

العقراء والصاكنين ، بما حدا بهؤلاء الى التخفيف من حدة الضغط الضريبي ، سواء بالعمل خلال أو بعد ساعات العمل الرسمية دون الاقرار بذلك ، أو بالالتجاء الى البقشيش والهدايا وغيرها من ذلك مما يندرج تحت وصف جرائم الرشوة (١) .

خامساً : أنها تحجز من المنبع وتفرض بناءً على معيارى التبعية الاجتماعية والاقتصادية :

فهذه الضريبة تجبى من المنبع ، والواقع أن المشرع الضريبي يلجأ الى طريقة الحجز من المنبع كلما كان ذلك ممكناً تطبيقاً لقاعدة الاقتصاد فى نفقات التحصيل والتسهيل على الممول وإدارة الضريبة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي . وقد نصت المادة ٢٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن "يلتزم أصحاب الأعمال والخصمون بدفع الأيراد الخاضع للضريبة بأن يحجزوا مما يكون عليهم دفعة من المبالغ المنصوص عليها فى المادة ٨٥ من هذا القانون قيمة الضرائب المستحقة" فضلاً عن الالتزام بتوريد قيمة الضريبة الى مصلحة الضرائب . غير أن المشرع أضر الى الخروج على خصيصة الحجز من المنبع وألزم الممول نفسه بالاقرار وتوريد الضريبة وذلك فى الحالات التى يكون فيها المدين بالايستراد الخاضع غير مقيم بمصر ، وليس له بها مركزاً أو منشآت وذلك

(١) والأمر يحتاج ، فى رأينا ، الى مراجعة شاملة لنظام الضرائب على الدخل فى مصر خاصة اذا نظرنا الى الآثار التوزيعية لهذه الضرائب . انظر بصفة عامة د . محمود عبد الفضيل : "الضرائب وتوزيع الدخل : تطور الهيكل الضريبي فى مصر فى ربع قرن ١٩٥٢ - ١٩٧٧" ، المؤتمر العلمى السنوى الثالث للاقتصاديين المصريين ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، ١٩٧٨ ، ص ٤٨ - ٦٤ . وانظر حامد محمود مرسى أحمد "أثر المتغيرات العالية على توزيع الدخل القومى فى مصر" ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، ١٩٨٨ أبريل .

تطبيقاً للمادة ٧١ من القانون السالف الذكر ، لأنه لا تكليف
الابمقصد و . كما أن هذه الضريبة تسرى على ايرادات
المقيمين في مصر أخذاً بمعيار التبعية الاجتماعية ، وكذلك على
ايرادات غير المقيمين بشرط أن تكون هذه الايرادات ناتجة من
خدمات أدت في مصر و من نظر الى محل إقامة أو جنسية
دافع الايراد ، أو أن يكون الايراد قد تم دفعه في مصر (١) .

(١) انظر د . عبدالله الصعيدى : " الضرائب على الدخل
في التشريع الضريبي المصري " ١٩٨٢ - ١٩٨٨ ، ص

الفصل الثاني

نطاق سريان الضريبة على المرتبات والأجور

يفترض الاقطاع الضريبي أولا وجود مادة خاضعة ~~لـ~~
une matière imposable وثانيا ، شخص تفرض عليه ~~لـ~~
une personne imposable والضريبة ~~لـ~~
le fait générateur والضريبة ~~لـ~~
le champ d'opplca- الوصفية تحدد نطاق تطابق الضريبة
tion de l'impôt .

والواقع أن المشرع المصري ، في تنظيمه للضريبة على المرتبات والأجور في القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، تكلم في الفصل الأول عن نطاق الضريبة وسعرها ، وهو بهذا جمع بين عناصر ليست من طبيعة واحدة ، فكما ذكرنا يتحدد نطاق التطبيق بعناصر وصفية ، وقد جمع المشرع بينها وبين سعر الضريبة الذي هو من طبيعة كمية . يضاف الى ذلك أن المشرع أغفل في هذا الفصل ما يجب ذكره ويتضمنه نطاق التطبيق بالضرورة وهو تحديد الشخص الخاضع والواقعة المنشئة للضريبة (١) .

ونتناول في هذا الفصل تحديد نطاق تطبيق الضريبة ببيان العادة الخاضعة ، والشخص الخاضع ، وأخيرا الواقعة المنشئة ، ونخصص لكل عنصر من هذه العناصر بحث مستقل .

(١) وسنجد خلال دراستنا لهذه الضريبة أن كثير من مواد القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تفتقر الى المنطق الذي يقضي به الفن الضريبي ، وعلى سبيل المثال تحديد السعر العام للضريبة في فصل ثم الكلام عن أسعار خاصة نسبي فصول أخرى .

المبحث الأول

المادة الخامسة للضريبة على المرتبات والأجور

نصت المادة ٥٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن الضريبة تسرى على :

١ - المرتبات وما فى حكمها والمكافآت والأجور والمكافآت والايادات المرتبة لعدى الحياة فيما عدا الحقوق التأمينية التى تدفعها الحكومة المصرية ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والصناديق الخاضعة للقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ . باصدار قانون صناديق التأمين الخاصة والقانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعى الخاصة البديلة ، الى أى شخص سواء كان مقيما فنى صرأوفى الخارج .

٢ - المرتبات وما فى حكمها والمكافآت والأجور والمكافآت والايادات المرتبة لعدى الحياة فيما عدا المعاشات التى تدفعها الشركات والمنشآت والجمعيات والهيئات الخاصة والمعاهد التعليمية والأفراد الى أى شخص مقيم فى صرأوفى الخارج عن خدمات أديت فى صرر .

٣ - مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الادارة فى شركات القطاع العام .

٤ - ما يحصل عليه مقابل العمل الادارى :

(أ) رؤساء وأعضاء مجلس الادارة فى شركات المساهمة بالقطاع الخاص الذين لا تزيد مساهمتهم فى رأس مال الشركة على القدر المشترط قانونا لعضوية مجلس الادارة .

(ب) المديرون بشركات المساهمة بالقطاع الخاص الذين لا تزيد مساهمتهم فى رأس مال الشركة على القدر الذى يتطلبه القانون بالنسبة لعضو مجلس الادارة .

في جميع الأحوال يشترط ألا يستفيد من هذا الحكم في كل شركة أكثر من أربعة محددين بالاسم ، وفي حدود خمسة آلاف جنيه سنوياً لكل منهم سواء أكان ذلك مبلغاً ثابتاً أو نسبة مئوية من صافي الربح أو المبيعات أو غير ذلك .

وأول ما يلاحظ على هذه العادة أن المشرع أخذ بفكرة واسعة للدخل الخاضع ، كما أنه نص على أنواع معينة من الإيرادات هي وحدها التي تخضع للضريبة . وعلى ذلك تتحدد المادة الخاضعة للضريبة على المرتبات والأجور ، وفي الوقت ذاته بعض شروط سرية الضريبة ، بالفرقة بين أنواع الإيرادات الخاضعة .

يجمع بين هذه الإيرادات ، كقاعدة عامة ، أنها ناتجة عن العمل التابع (١) ، وأن كان المشرع قد خرج على ذلك بالنسبة لبعض الإيرادات ، فضلاً عن أن القانون الحالي استحدث في هذا النطاق ما لم يكن موجوداً في ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وتتناول في الآتي هذه النقاط الثلاث :

(أ) المرتبات وما في حكمها ، والمكافآت ، والأجور ، والمكافآت :

تعتبر هذه الإيرادات ناتجة عن العمل التابع سواء اتخذ شكل عقد عمل ، أو كان مركزاً تنظيمياً تنص عليه القوانين واللوائح . ويطلق لفظ المرتب على ما يدفع كل شهر للموظفين مقابل عمل يغلب فيه الجهد العقلي ، بينما يطلق لفظ المكافأة على ما يدفع بصفة دورية للعمال أو المستخدمين في منشآت القطاع الخاص ، ويجرى العرف أحياناً على استعمال اللفظين كمراد فيفسن .

(١) انظر في استقرار القضاء الفرنسي على الأخذ بهذا المعيار لتمييز الإيرادات الخاضعة لضريبة المرتبات :

DUVERGER (M.): "Eléments de la fiscalité",

P.U.F., 1976, p. 234.

أما الأجر ، فيستعمل للدلالة على ما يدفع للعمال في فترات متقاربة ، كيوم أو أسبوع . . . الخ ، وذلك مقابل عمل يغلب فيه الجهد البدني . ويقصد بالمكافآت المبالغ الإضافية التي تدفع للعاملين علاوة على المرتب أو الأجر الأصلي ، مقابل أعمال إضافية ، أو ذات طبيعة خاصة (١).

وبعمل الرأي الراجح ، وهو ما تسير عليه مصلحة الضرائب ، إلى عدم سريان الضريبة على مكافأة ترك الخدمة التي تحسب على أساس المرتب عن عدد من الشهور ، ودون تقرير معاش ، إذ العبرة بسريان الضريبة على المكافأة أن تكون هذه مكلة للأجر وذات طابع دوري ، وهو ما لا يتوافر في مبلغ المكافأة الذي يعطى لشخص ما عند تركه الخدمة ، وهو ما يعد رأس مال يعطى له مرة واحدة ولا تسري عليه الضريبة (٢) بينما يرى البعض ، وهو ما نؤيده ، أن مكافأة ترك الخدمة تعتبر رأس مال حكما وأن ذلك لا يغير من طبيعتها باعتبارها مرتب دوري يدفع شهريا ولكن لمدة مقدمة ودفعة واحدة (٣) ، بالإضافة إلى أنه يخضع للضريبة المزايا العينية والنقدية ، وما في حكم المرتب ، كما أن الأصل أن الاعفاء يتقرر بنص القانون ونصوص الضرائب يجب أن تفسر تفسيرا ضيقا .

وأخيرا يلاحظ أن المشرع أضاف عبارة أن الضريبة تسرى على المرتبات وما في حكمها ، وقد قصد من ذلك أن يكون لفظ المرتب شاملا لكل المدفوعات الدورية ولو لم تكن مقابل عمل

(١) انظر بالتفصيل د . محمود رياض عطيه ، المرجع السابق ،

ص ٥٥٨ - ٥٥٣ .

(٢) انظر د . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٣٠٣ .

والتعليمات التفسيرية رقم ١٥٠ الصادرة في ٢٢/٢/١٩٥٦ .

(٣) راجع ، د . محمود رياض عطيه ، المرجع السابق ،

ص ٥٦٢ ، ٥٦٣ .

أو خدمة في الحاضر أو الماضي وبشرط ألا تكون دخلا يخضع لضريبة نوعية أخرى ، ومثال ذلك الاحسانات والاعانات ، والهبات متى كانت منتظمة ودورية ، والاستحقاق في الوقف : الوهبات والبقيشات والعمولات ، وعلى العكس لا تسرى الضريبة على مسمى المستفيد من النفقات الشرعية المقررة سواء بالتراضي أو بالتقاضى لأنها بطبيعتها لا تعد وأن تكون نوعاً من تصرف صاحبها لا الإيراد في إيراده وتوزيعه على مختلف الأعباء الطقاة على عاتقه (١).

وقد ثار الخلاف بشأن مدى خضوع ما يتقاضاه العامل عند حالته للمعاش نظير رصيد أجازاته الاعتيادية لضريبة المرتبات ، وقد ذهب مجلس الدولة وصلة الضرائب الى اعتبار ما يتقاضاه العامل في هذه الحالة من قبل " ما في حكم المرتب " ومن ثم تسرى عليه الضريبة (٢).

(ب) المعاشات والإيرادات المرتبة لعدى الحياة :

يقضى المنطق القانوني بخضوع المعاشات للضريبة ، حيث أنها مرتب دوري يصرف عند انتهاء الحياة الوظيفية للموظف أو المستخدم أو لزوج وأولاده بعد وفاته ، كما أنها ناتج لعمل سابق ، وتعفى أقساطه عادة من الضريبة على المرتبات ، ومن ثم فإن سريان هذه الضريبة عليه عند اتخاذ شكل المرتب الدوري أمراً منطقياً ، غير أن المشرع ، مراعاة للاعتبارات الإنسانية ، جرى على تقرير العديد من الاستثناءات في شأن خضوع المعاشات للضريبة حتى أصبحت تجب القاعدة ، مادفعه في القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وتبسيطاً للضريبة ، الى تقرير إعفاء المعاشات من الخضوع للضريبة سواء كانت مدفوعة

(١) انظر التعليقات التفسيرية رقم ١ ، ٢ ، ٣ للمادة رقم ٦١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٥٩ والمقابلة للمادة ٥٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

(٢) راجع: فتوى مجلس الدولة ، إدارة الفتوى لوزارة المالية والتجارة والتموين والتأمينات رقم ٤ / ١ / ٦٥٦ / (٤٥١) ، الصادرة في ٢٧ / ٤ / ١٩٨٥ ، والتعليمات التفسيرية =

من جهات حكومية أو من شركات القطاع الخاص أو الأفراد .

أما الإيرادات المرتبة لعدى الحياة ، فإن مصدرها غالباً ما يكون العقد أو الوصية بسبب خدمات سابقة ، إلا أنها قد ترتب مقابل مال ثابت أو منقول أو حتى بغير عوض كما فى حالة الهبة أو الوصية ، وقد يكون القصد منها تعويض فرد أو دفع نفقة . وفى كل هذه الحالات تخضع الإيرادات المرتبة لمصدرى الحياة للضريبة على المرتبات والأجور طالما كانت دورية ومقتضى سند له قوة الالتزام أمام القضاء^(١) . هذا وقد استثنت المادة (٦٢) فقرة (د) من القانون الإيرادات المرتبة لعدى الحياة التى تؤدىها شركات التأمين عن وثائق التأمين التى لا تقل مدتها عن ١٠ سنوات من الخضوع للضريبة .

(ج) مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة :

استحدث القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أحكاماً تقضى باخضاع الإيرادات الآتية للضريبة على المرتبات والأجور :

١ - مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة فى شركات القطاع العام .

٢ - المبالغ التى يتقاضاها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون أو المدبرون فى شركات المساهمة بالقطاع الخاص زيادة على أعضاء مجالس الإدارة الآخرين مقابل عطيتهم الإدارى بشروط ألا يستفيد من هذا الحكم فى كل شركة أكثر من أربعة أعضاء محددين بالاسم ، وألا يزيد ما يحصل عليه كل منهم عن ٥٠٠ جنيه سنوياً ، وألا تزيد مساهمة كل منهم فى رأس مال الشركة على القدر المشرط قانوناً لعضوية مجلس الإدارة ، فإذا زادت عن ذلك خضع كل ما يتقاضاه عضو مجلس الإدارة المنتدب

= العامة رقم (٧) لسنة ١٩٨٥ التى صدرت فى ٢٥/٥/١٩٨٥ .

(١) انظر : د . أحمد بديع بليغ " التشريع الضريبى والضريبة على الدخل " ، منشأة المعارف بالاسكندرية ، ١٩٨٥ ،

للضريبة على إيرادات القيم المنقولة سواء قل أو كثر عن ٥٠٠٠ جنيه .
وبلاحظ أن العمل قد استقر في ظل القانون السابق رقم ١٤ لسنة
١٩٣٩ على أن ما يحصل عليه عضو مجلس الإدارة المنتدب في
مقابل عمله الإداري بالشركة المساهمة فوق ما يأخذه أعضاء مجلس
الإدارة الآخرين ، لا يخضع لضريبة القيم المنقولة ، بل لضريبة
العقبات والأجور (١) .

(١) راجع : أحمد حمدي عبد العظيم ، وفؤاد حسين محمود ،
ومصطفى زكي فهمي ومدوح عبدالغفار : "موسوعة الضرائب"
في مصر ، دار النهضة العربية ، ١٩٨٣ ، ص ٥ - ٦ ، وانظر
الطعن رقم ٢٣٣ سنة ٣٤ ق جلسة ١٩٧٢/٤/٥ ، ص ٢٣ ،
ص ٦٤٣ ، مشار إليه في قضاء النقض الضريبي للدكتور أحمد
محمود حسني ، ١٩٨٦ ، ص ٣٣٨ .

المبحث الثاني

الشخص الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور والجهة المكلّفة بتوريد الضريبة

يلزم لبيان نطاق تطبيق الضريبة على المرتبات والأجور تحديد الشخص الخاضع لهذه الضريبة ، وهو من حيث المبدأ من يقوم بعمل تابع لصلحة جهة أو شخص معين يربطه به رابطة تعاقدية كعقد العمل أو تنظيمه كالمركز القانوني للموظف العام . وسبب أن هذه الضريبة تجبى من المنبع فإن البعض يفرق بين الشخص الخاضع الطزم أصلاً بالضريبة ويطلق عليه لفظ "الممول" *le contribuable* أو المكلّف *Le redevable* وبين الجهة التى تلزم بتوريد الضريبة الى الخزنة العامة ، ويطلق عليها تعبير *le collecteur de l'impôt* ، فهى لا تعتبر ممول أو مكلّف بالضريبة (١) ، بينما يرى البعض الآخر ، وهو ما نرجحه ، أن لفظ الممول يتعلق بالشخص الخاضع ولفظ المكلّف يتعلق بالجهة الطزمة بتوريد الضريبة (٢) فهذه الأخيرة تحتفظ بأموال تخص الممول وتعتبر مدينة له بها ، فيلزمها القانون بأن تحجز ما لديها مقدار الضريبة المستحقة عليه وتوردها لصلحة الضرائب ويحصل الشخص الخاضع على دخله خالص الضريبة دون أن يتغير وصفه كممول (٣) .

(١) MEHL (L.) et BELTRAME (P.) : "Science : انظر
et technique fiscales", P.U.F., 1984,
p. 94 et S.

(٢) TIXIER (G.) et GEST (G.) : "Droit : انظر
fiscal", L.G.D.J., 1981, pp. 222-224.

(٣) ويلاحظ أن نظام الحجز من المنبع *retenue à la source* يطبق على نطاق واسع فى النظم الضريبية فى ألمانيا وإنجلترا والولايات المتحدة وسويسرا ولكسمبرج والنمسا ، أما فى فرنسا فقد أصبح يحتل مكانة ثانوية ويعتمد فى تحصيل الضريبة أساساً على أساس القرارات والقوائم . انظر فى ذلك ، المرجع السابق ، ص ٢٢٥ وما بعدها .

ويستخلص من نص المادة ٥٥ سالف الذكر أن المشرع اهتم بالجبهة المكلفة بتوريد الضريبة أكثر من اهتمامها بالممول في تحديد نطاق سريان الضريبة على المرتبات والأجور . وقد فرق المشرع بين الجهات الحكومية من ناحية ، وبين المنشآت الخاصة من ناحية أخرى على النحو التالي :

أولاً : الإيرادات التي تدفعها الحكومة أو الهيئات العامة المصرية

تخضع الإيرادات التي تدفعها الحكومة بمختلف وزاراتها والهيئات العامة والصالح والوحدات الانتاجية والخدمية التابعة لها ، كذلك مجالس المحافظات والمدن والقرى ، وصفة عامة أى شخص اعتبارى عام بصفة مطلقة للضريبة . فالشرط الأساسى لسريان الضريبة فى هذه الحالة هو خروج الإيراد من خزانة عامة وذلك بصرف النظر عن جنسية المستفيد من الإيراد أو محل اقامته أو نوع الخدمة ، فسيان أن يكون مصرى أو أجنبى أو أن يقيم فى مصر أو فى الخارج ، أو أن تكون خدمة عامة أو خاصة تتم أدائها فى مصر أو فى الخارج . وتطبيقاً لذلك تسرى الضريبة على ما تدفعه الحكومة المصرية الى أعضاء البعثات الدبلوماسية والقنصلية ومكاتب التمثيل التجارى والثقافى المصرية بالخارج .

ويترتب على ذلك أن الإيرادات التي تدفعها حكومة أو هيئة عامة أجنبية لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور حتى لو كان المستفيد بها مصرى أو أجنبى مقيماً فى مصر . ويرى البعض أن هذا الوضع يجب تعديله بحيث تخضع هذه الإيرادات للضريبة وذلك استناداً الى مبدأ اقليمية الضريبة ^(١) ، وفى اعتقادنا أن هذا رأى يصطدم بصريح نص م/٥٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، فالعبرة هى بخروج الإيرادات من خزانة الحكومة المصرية .

(١) انظر ، د . شريف رمسيس تكلأ : " نظام الضرائب على الدخل

فى مصر " ، دار الفكر العربى ، ١٩٧٩ ، ص ٢٧٠ .

ولا يغير من هذا الحكم ألا يكون الأصل في الإيرادات المدفوعة منحة قدمت من جهة أجنبية إلى الحكومة المصرية وأصبحت حقا خالصا لها ، حتى وإن لم تدرج أموال المنحة في ميزانية الدولة المصرية ، فهذه تعتبر مسألة إجرائية والعبرة بالواقع الفعلي ، كما لا يؤثر في القول المتقدم أن تتضمن أحكام الاتفاقية المتعلقة بهذه المنحة نصا مؤداه بأن يرد إلى الجانب الأجنبي المبالغ المتبقية بعد الاتفاق على مشروع معين إذ أن هذا الشرط يعتبر قيديا يرد على المنحة ولا يؤثر في أيلولة أموالها إلى الحكومة المصرية بقبولها لها (١) .

ثانيا : الإيرادات التي تدفعها الهيئات الخاصة والأفراد :

لم يشترط الشرع ، بالنسبة لهذه الإيرادات ، أن تكون الجهات الدافعة لها مصرية ، أو أن تكون مقيمة بمصر ، فيكفي لسيان الضريبة أن تكون الإيرادات الخاضعة صادرة عن إحدى منشآت القطاع الخاص مثل الشركات والهيئات الخاصة (٢) والمعاهد التعليمية والأفراد ، وأن تكون بصدد حالة من الحالتين الآتيتين :

الحالة الأولى : أن يتم دفع الإيراد لشخص مقيم في مصر :

وهنا تسرى الضريبة بناء على معيار التبعية الاجتماعية للمستفيد بالإيراد ، فيكفي أن يكون مقيما في مصر حتى يخضع ما يحصل عليه من إيرادات للضريبة سواء عن خدمات أدت في مصر

(١) انظر فتوى قسم الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، طمسف ٦٧٥/١/٤ ، جلسة ١٩٨٦/٣/٤ ، والتعليقات التفسيرية العامة رقم ٤ لسنة ١٩٨٦ التي صدرت في سبتمبر ١٩٨٦ بشأن خضوع الأجور والمكافآت التي تصرف بالعملة المحلية للعاملين بمشروع بحث الخريطة الصحية لمصر للضريبة على العربات والأجور طبقا للاتفاقية الموقعة في إطار التماسون الصحي بين حكومتى الولايات المتحدة الأمريكية وجمهورية مصر العربية بتاريخ ١٩٧٥/١٠/٨ .

(٢) راجع ، د . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٣٠٦ .

أوفى الخارج . وتعيب محل الإقامة أمر موضوعي تنطس دلائله من ظروف الحال ومن موازنة بين مصالح ذى الشأن وإقامته فى مصر ومصلحه فى مختلف البلدان الأخرى . ويعتبر الشخص مقيماً فى مصر إذا اتخذ منها محلاً لإقامته الرئيسية أو إذا كانت مصلحه الرئيسية فيها ، كما يجوز أن يكون للشخص أكثر من موطن فى وقت واحد بشرط أن يتوافر فى كل موطن له عنصر الاستقرار . فمثلاً يمكن أن يعتبر الشخص الأجنبي مقيماً فى مصر أو مستوطناً بهما إذا اتخذها مستقراً له لسكنه أو عمله أو كانت مصلحه الرئيسية الموجودة فى مصر لا تستوى معها فى ذلك بلد آخر حتى لسر قسرت فترة وجود هذا الأجنبي فى مصر وتعدد أسفاره أو جولاته الى بلاد أخرى خارج مصر ، متى كان سفره مقروناً بنية العودة الى مصر إذ يعتبر هذا الشخص فى هذه البلاد الأخرى صافراً حتى يرجع الى مصر ، فتسرى الضريبة على كل ما يتقاضاه من مرتبات وما فى حكمها حتى ولو تم الدفع لحسابه فى الخارج ولم يتم سحب كامل المرتب أو بعضه فى مصر (١) .

الحالة الثانية : أن يتم دفع الأيراد عن خدمات أدت فى مصر :

وهنا تسرى الضريبة بناءً على معيار التبعية الاقتصادية للمستفيد بالأيراد ، فيكفى أن يكون الأيراد بسبب خدمات أدت فى مصر حتى يخضع ما يحصل عليه المستفيد للضريبة ، وذلك دون نظر الى جنسيته أو محل إقامته . وعلى ذلك تسرى الضريبة على المرتبات وما فى حكمها التى تدفعها الهيئات الخاصة الأجنبية الى أى شخص مقيم فى الخارج عن خدمات أدت فى مصر دون حاجة الى أن يكون الدفع قد تم فى مصر وذلك اعطالاً لنسب العادة ٥٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وحتى لو كان الأيراد عن عمل مؤقت فى مصر .

(١) انظر التعليمات التفسيرية رقم (١) الصادرة فى ١٩٥٦/١/٤ فى شأن الأجنبي الموطن فى مصر ، وانظر د . أحمد بدیع بليح ، المرجع السابق ، ص ١١٥ .

وفى كل الأحوال يجب أن يكون الشخص الخاضع أو المستفيد بالائراد يرتبط بالجهة المدينة بهذا الايراد برابطة تبعية كما ذكرنا ، بعبارة أخرى يجب أن يكون الايراد ناتجاً عن العمل التابع كقاعدة عامة .

المبحث الثالث

الواقعة المنشئة للضريبة على المرتبات

لبيان نطاق سريان الضريبة على المرتبات والأجور فانه يلزم تحديد الواقعة المنشئة لهذه الضريبة ذلك أن دين الضريبة لا يستحق للخزانة العامة لمجرد تحقق السبب العادى ، أى المصادة الخاضعة ، ولمجرد وجود الشخص الخاضع ، فهذا الأخير يصبح مدينا بالضريبة اذا تحقق السبب القانونى أو الواقعة المنشئة لهذا الدين وهى ذات طبيعة اقتصادية ، لأنها تتعلق بالدخيل ، وذات طبيعة قانونية لوجوب تكييفها من الناحية القانونية . غير أن تحققها وان كان يؤدى الى ميلاد دين الضريبة ، فانه لا ينشئ التزاماً محددًا بالدفع تجاه الشخص الخاضع ، ولذلك فانه يستعان بفكرة مساعدة هى فكرة استحقاق الضريبة التى تدخل فى نطاق دراسة تحصيل الضريبة ، أما الواقعة المنشئة فى ذاتها فهى عنصر وصفى لتحديد نطاق سريان الضريبة على نحو ما ذكرنا (١) .

وقد استقر الفقه العالى الحديث على أن الواقعة المنشئة للضريبة على المرتبات والأجور هى وضع الايرادات الخاضعة لها

(١) انظر مقدمة هذا الفصل ولمزيد من التفصيل راجع :

MEHL (L.): " Science et technique fiscales, P.U.F., 1959, Tom.1, p.59 et s., TIXIER et Gest, op.cit, pp. 459-461 et COUR (C.), Molinier (L.) et Tournie (G.): " Droit fiscal " P.U.F., 1977, p. 69 et S.

تحت تصرف الممول وليس استحقاق الممول لهذه الإيرادات على نحو ما هو مقرر في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. ويعتبر الاستيلاء الفعلي للمول (١) على الإيراد الخاضع وجب من أوجه وضع الإيراد تحت تصرفه وليس شرطاً لتحقق الواقعة المنشئة. فالضريبة تسرى بمجرد وضع المبلغ المستحق للممول تحت تصرفه حتى ولو لم يقبضه بالفعل، ومن أمثلة ذلك أن يستخدم المرتب أو الأجر في سداد دين مستحق على الممول للجهة التي تدفع له الإيراد أو لغيرها، وكذلك الأمر في حالة ما إذا أدرج الإيراد في حساب جار لصاحبه، فهنا تتحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة في ذمة الممول حتى إذا كان الذي قبض الإيراد هو شخص آخر غير الممول ككاتب له أو وكيل عنه (٢).

ويعتمد تطبيق الضريبة على المرتبات والأجور من حيث الزمان على تاريخ تحقق الواقعة المنشئة لها، فهي تسرى من تاريخ وضع الإيراد تحت تصرف الممول بالمعنى السابق ديناً أشـر رجعى إلا إذا قرر المشرع خلاف ذلك، كما أنها تستحق بالسعر

(١) كان الخلاف قد ثار في الفقه المالي الفرنسي حول ما إذا كان اعداد القوائم بأسماء الممولين الخاضعين للضريبة على المرتبات هو الذي يؤدي الى تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وينشئ الوصف القانوني لهم باعتبارهم ممولين كما يؤدي في نفس الوقت الى استحقاق دين الضريبة. وقد ذهب جانب من الفقه الى ذلك استناداً الى قرار لمجلس الدولة الفرنسي صدر في يوليو سنة ١٩٣٢، غير أن غالبية الفقه ذهب الى أن هذا التفسير يصطدم مع صريح نصوص القانون، والى أن اعداد القوائم عمل إداري لا ينشئ الدين الضريبي وأن كان يجعله مستحق الأداة ويسمح بمتابعة الممول في حالة عدم الأداة ومن ثم فإن تحقق الواقعة المنشئة غير معلق على هذا العمل الإداري. انظر في ذلك MEHL (L.), op. cit, p. 90 et 91.

(٢) انظر في هذا المعنى، أحمد حكمت يوسف وأنور فرج الفلاح، "الجديد في ضريبة المهن الحرة وكسب العمل"، الاسكندرية، ١٩٥١، ص ٥٥-٥٢.

السارى عند حدوث هذه الواقعة (١) . وتطبيقا لذلك فاذا فرض وأن طالب أحد الموظفين الحكومة بفرق من طابقتها من بعض السنوات الماضية فأجابته الحكومة الى طلبه ووضعت مبلغ هذا الفرق تحسنت تصرفه فان الضريبة تسرى على ذلك المبلغ عند دفعه رغم أنه يتعلق بإيرادات من مدد طويلة مضت . غير أن الأمر محل خلاف ففى بعض الحالات التى نذكر منها على سبيل المثال :

- حالة ما اذا طلعت بعض المنشآت أن ثمة تفكير لدى المشرع فى تخفيض سعر الضريبة فأخرت دفع مرتبات عمالها حتى وقست اجراء ذلك التخفيض قانونا وذلك بهدف أن ينطبق عليها السعر المنخفض الجديد بدل السعر القديم المرتفع . ويرى البعض وجوب أن تخضع الإيرادات التى تدفعها هذه المنشآت للسعر القديم المرتفع لأن القبول بعكس ذلك يساعد على التهرب الضريبى خاصة لظهور وجه التحايل اذا كانت المنشأة قد جرت على الصرف فى يوم معين من الشهر ثم مجلت أو أخرت الصرف فى أحد الشهور بمناسبة زيادة سعر الضريبة أو تخفيضها (٢) ونرجح اعتبار مصلوك المنشأة فى هذه الحالة من قبيل تجنب الضريبة وليس التهرب منها بحيث لا يحق لمصلحة الضرائب أن تطالب بتحصيل الضريبة على أساس السعر القديم لأن الواقعة المنشئة لم تتحقق الا ففى ظل القانون الجديد الذى ينطبق عليها بأثره الفورى .

- وحالة ما اذا توفى الموظف أثناء الشهر فاستحال وضع المرتب تحت تصرفه من الناحية العادية . وهنا تسير مصلحة الضرائب على أن الضريبة تسرى مع ذلك على المستحق له من مرتبه بالسعر المطبق وقت الوفاة . بينما يرى البعض بحق عدم اخضاع المبلغ المستحق لضريبة المرتبات لأن الوفاة حالت دون تحقق الواقعة المنشئة

(١) التعليمات التفسيرية رقم (١) للمادة ٦٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والمقابلة للمادة (٥٦) من القانون رقم

١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

(٢) أحمد حكمت يوسف وأنور فرج الفلاح ، المرجع السابق ،

لهذه الضريبة ، ومقولة أن طبيعة المرتب تتحول بالوفاة من إيراد إلى رأس مال يؤهل إلى ورثة الموظف مع باقى التركة ، ويخضع بالتالى لضريبة التركات كعنصر من عناصرها (١) .

بعد أن حددنا نطاق سريان الضريبة على المرتبات والأجور ، فإنه يخرج من هذا النطاق بعض الاعفاءات التى نص عليها القانون ، وهو ما سنتناولها فى الفصل الثانى من هذا الباب .

(١) انظر ، ذ . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٣١٨ .

الفصل الثالث

الاعفاءات المقررة من الضريبة على المرتبات

والأجور

مممممم

أعفى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة على المرتبات والأجور وذلك لاعتبارات اجتماعية واقتصادية ، ويمكن تقسيم الاعفاءات المقررة الى ما يأتى :

أولا : اعفاءات الحد الأدنى اللازم للمعيشة وللأعباء العائلية .

ثانيا : اعفاءات أجور عمال اليومية .

ثالثا : اعفاءات التأمين الاجتماعى والأدخار .

رابعا : الاعفاءات المتعلقة بمقابل الحصول على الإيراد .

خاصا : الاعفاءات المتعلقة بتصاريح السفر المجانية أو ذات الأجر المنخفض .

سادسا : الاعفاءات التى تقضى بها قواعد القانون الدولى والاتفاقات الدولية .

وستعرض فيما يلى بايجاز هذه الاعفاءات والملاحظات التى يمكن أن ترد عليها :

أولا : اعفاءات الحد الأدنى اللازم للمعيشة وللأعباء العائلية :

قررت المادة ٦٠ من القانون الحالى الاعفاء من الضريبة بالنسبة :

١ - لكل معول لا يزيد مجموع ما يحصل عليه من الإيرادات المنصوص عليها فى المادة (٥٥) من هذا القانون على ٧٢٠ جنيها فى السنة .

٢ - فإذا كان متزوجا ولا يعمل أولادا ، أو كان غير متزوج ويعمل ولدا أو أولادا ، فيكون حد الاعفاء ٨٤٠ جنيها فى السنة .

(١) تقابل المادة ٦٣ فقرة ٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٣ - وإذا كان متزوجا ويعول ولدا أو أولادا ، فيكون حد الاعفاء ٩٤٠ جنيهها فى السنة .

وأضافت هذه المادة أنه إذا تجاوز مجموع ما يحصل عليه الممول من الإيرادات الخاضعة للضريبة حد الاعفاء سالف الذكر ، فلا تسرى الضريبة إلا على ما يزيد على هذا الحد . ويعتد فى تحديد المعالين فى تطبيق أحكام هذه المادة بحكم البنسب ٤ من القادة (٣٢) من هذا القانون (١) .

ويلاحظ أن الاعفاء جاء مطلقا بصرف النظر عن مبلغ ما يحصل عليه الممول من إيرادات ، ومن ثم إذا كان متزوجا فإنه يتمتع بالاعفاء المقرر دون نظر إلى حالة الزوجة المالية . وذهبست مصلحة الضرائب فى ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ السى أن الاعفاء المقرر لأولاد الممول منوط بالأعالة الفعلية والتالى إذا كان الولد قاصرا ولكنه ذا مال خاص آل إليه بالارث أو غيره من الأسباب زال الاعفاء بسبب ذلك بشرط أن يكون الإيراد السنوى للولد يتبلغ حد الاعفاء (٢) . ونرى أن نصص القانون الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تسدح بالأخذ بهذا التفسير .

كما يلاحظ أن العبرة عند تطبيق حدود الاعفاء هي بحالة الممول الاجتماعية وقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة ، أى وضع الإيراد الخاضع تحت تصرف الممول ، ومن ثم إذا تغيرت حالته الاجتماعية بأن تزوج أو ولد له ولد خلال السنة الضريبية ، يجب تعديل حد الاعفاء الذى يتمتع به وذلك بنسبة المسدة

(١) يشترط فى تحديد المعالين فى هذه المادة والتى تقابل المادة ٤١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ :

أ - بالنسبة للابن : ألا يكون قد بلغ سن الحادية والعشرين ويستثنى من ذلك إذا كان ذا عاهة تقعده عن الكسب أو إذا كان طالب باحدى مراحل التعليم العالى بشرط عدم تجاوز سن السادسة والعشرين .

ب - بالنسبة للابنة : ألا تكون متزوجة أو عاطلة .

(٢) راجع التعليمات التنفيذية رقم (١) عن المادة ٤١ من =

بالموظف العام . وهذا يفسر الى حد كبير عدم انتاجية الموظف أو عامل القطاع العام ، وكثرة جرائم الأموال العامة والوظيفة العامة والواقع أن على المشرع التدخل ورفع هذه الحدود للحفاظ على كرامة وحياة الموظف العام ولأن المرتب لا يقرر فقط مقابل الانتاج وانما أيضا للمستوى أو الوضع الوظيفي باعتبار أن الموظف مشغل للحكومة . ويؤكد ذلك ما هو مقرر من اعفاء بالنسبة لعمال اليومية .

ثانيا : اعفاءات أجور عمال اليومية :

حددت المادة ٦١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ شروط اعفاء أجور عمال المناومة من الضريبة على المرتبات والأجور وقد ميزت هذه المادة بين ثلاثة فروض حسب الأجر اليومي للعامل .

الأول : اذا كان الأجر اليومي للعامل لا يتجاوز أربعة جنيهات ، وهنا يتمتع باعفاء كامل من الضريبة دون نظرا الى مدة استخدام العامل .

الثاني : اذا كان الأجر اليومي للعامل يتجاوز أربعة جنيهات ولم يتجاوز ستة جنيهات ، وهنا يتمتع باعفاء جزئي عن مبلغ الأربعة جنيهات وتفرض الضريبة على ما يزيد على ذلك بسعر منخفض (٢ %) بشرط ألا تتجاوز مدة استخدام العامل الفعلية خلال السنة ستة أشهر متصلة أو منفصلة ولا خضع للقواعد العامة التي تنطبق على الموظف العام وغيره من عمال القطاع العام والخاص .

الثالث : اذا كان الأجر اليومي للعامل يتجاوز ستة جنيهات وهنا يحرم من الاعفاء المقرر لعمال المناومة وذلك أيا كانت مدة استخدامهم ، وإن كان له الحق في التمتع بالاعفاءات المقررة في المادة ٦٢ على ما سنرى . وواضح أن المشرع يحابي عمال اليومية على حساب الموظف العام وعمال القطاع العام والخاص ، وهو يحاول أن يصل الى الدقة في حصر المجتمع الضريبي والتي نعتقد أنها محاولة نظرية وغير عملية لاستحالة الحصول على بيانات دقيقة عن أجور أو عدد

أبام عمل هذه الفئة من العمال ، فضلا عن أن المبالغ المحددة تبخس حق الخزنة العامة وهي أبعد ما تكون من واقع السوق .

ثالثا : الاعفاءات المتعلقة بالتأمين الاجتماعي والادخار :

عددت المادة ٦٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الاعفاءات الآتية :

أ - اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار التي تستقطع وفقا لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو النظم البدلية عنها أو قوانين المعاشات والادخار الحكومية ووفقا للمادة الخاصة بند (ط) من قانون التأمين الاجتماعي رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ والمعدلة بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٨٤ ، ووفقا للقرار الوزاري رقم ٧٥ لسنة ١٩٨٤ فان الاشتراكات الشهرية التي يتعطيها الموظف عن الأجر الثابت تصل الى ١٤ ٪ من هذا الأجر ، وقد يضاف إليها ١١ ٪ بالنسبة لمن يحصلون على أجر متغير (١) .

ب - اشتراكات العاملين في التأمين الخاص والتي تنشأ طبقا لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، وذلك لتشجيع أصحاب المنشآت الخاصة على إنشاء صناديق تأمين خاصة بالعاملين لديهم . ويشترط القانون في هذه الحالة ألا تزيد جملة ما يخصم للموظف عن ١٥ ٪ من صافي الأيراد أو ١٠٠٠ جنيه أيهما أقل ، كما لا يجوز خصم ذات الاشتراكات من وعاء أي ضريبة أخرى .

ج - أقساط التأمين على حياة العنول لمصلحته ، أو لمصلحة زوجه ، أو أولاده القصر وذلك بشرط ألا تزيد جملة ما يخصم للمعول عن ١٥ ٪ من صافي الأيراد أو ١٠٠٠ جنيه أيهما أقل ، كما لا يجوز خصم ذات الأقساط من وعاء أي ضريبة أخرى .

(١) يعتمد حساب هذه الاعفاءات على ما يحصل عليه المعول من أجر أساسي وأجر متغير ووفقا لنص المادة الخاصة من القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٨٤ انظر في حساب هذه الاعفاءات د . حسن محمد كمال وسعيد عبد المنعم محمد "الفرائض على الدخل ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٨ ، ص ٢٢٨ - ٢٣١ .

د - الإيرادات المرتبة لعدى الحياة التى تؤدى بهبها
شركات التأمين عن وثائق التأمين التى لا تقل مدتها عن
١٠ سنوات. ويلاحظ أن المشرع قصد بذلك التشجيع على الادخار
الخاص ، وتأمين المعنول وأسرته من المرض والشيخوخة .

رابعاً : الإعفاء المتعلق بمقابل الحصول على الإيراد :

استحدث هذا الاعفاء القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فى
المادة ٦٣ التى تقضى بأن يخصم ١٠ ٪ من اجمالي الإيراد
الخاضع للضريبة مقابل الحصول على هذا الإيراد ، ويمكن
مقارنة هذا الخصم بما هو مقرر من خصم أقساط استهلاك رأس المال
من الأرباح الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
مع فارق أن الخصم المقرر فى ضريبة المرتبات والأجور يتحدد
جزافاً بنسبة ١٠ ٪ من اجمالي الإيراد الخاضع .

وقد قررت المادة ٦٣ سالفة الذكر أن خصم الـ ١٠ ٪ يتم
اعماله بعد خصم الاشتراكات والمبالغ المنصوص عليها فى المادة
٦٢ أى بعد خصم اشتراكات التأمين الاجتماعى وأقساط الادخار
واشتراكات العاطلين فى صناديق التأمين الخاصة وأقساط
التأمين على حياة المعنول لمصلحته أو مصلحة زوجه أو أولاده القصر
ثم بعد ذلك يتم اجراء الخصم المقرر للأعباء العائلية المنصوص عليه
فى المادة ٦٠ من القانون .

ويلاحظ أن المشرع يعقد الأمور دون مقتضى ، فبدلاً من
تطبيق المواد ٦٢ ثم ٦٣ ثم ٦٠ ، كان يجب عليه اتباع المنطق
والترتيب الحسابى مسبقاً عند صياغة نصوص القانون . وقد
أدى ذلك فى العمل الى مشكلتين الأولى قانونية ، والثانية
تتعلق بالعدالة الضريبية (١) .

من الناحية القانونية ، صدر قرار وزير المالية رقم ١٦٤ لسنة
١٩٨٢ باصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل (٢)

(١) انظر فى هذا المعنى ، المرجع السابق ص ١٣٢ ، ص ١٣٣ .

(٢) نشر بالجريدة الرسمية فى العدد رقم ١٨٦ (تابع) بتاريخ
١٩٨٢/٨/١٨ .

مخالفا قاعدة التدرج التشريعى فى المادة ٢٤ بند ٣ ونقد
من هذا القرار . البند رقم ٣ فصل الفقرات أ ، ب من المادة ٦٢
من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ عين
الفقرة ج من نص المادة بأن أدخل خصم ضريبة الدمغة
النسبية ، بالنسبة لموظفى الحكومة والقطاع العام ، بين خصم
اشتراكات التأمين الاجتماعى والادخار والتأمين الخاص وبين
الخصم المقرر لأقساط التأمين على حياة الممول مخالفا بذلك
صريح نص المادة ٦٢ . أما البند رقم ٦ من القرار المشار اليه
فقد خالف الترتيب المعقد الذى نصت عليه المادة ٦٣ فى عجزها
بتقديره خصم نسبة الـ ١٠ ٪ مقابل الحصول على الايراد بعدد
خصم ضريبة الدمغة النسبية وهو ما لم يقره القانون .

ومن ناحية العدالة الضريبية ، فقد ترتب على تطبيق
المادة ٢٤ من اللائحة التنفيذية أن أصبح عمال القطاع الخاص
فى وضع أفضل من عمال الحكومة والقطاع العام عند حساب
نسبة مقابل الحصول على الايراد ، اذ تزيد هذه النسبة فى
الحالة الأولى عنها فى الحالة الثانية لتطبيق ضريبة الدمغة
النسبية على موظفى الحكومة دون مستخدمى القطاع الخاص .

ونرى ضرورة أن يتدخل المشرع ويتدارك هذا الوضع
بالنسبة للموظف العام الذى أصبح فى وضع أسوأ من عامل
اليومية فيما يتعلق بالخصم المقرر للحد الأدنى اللازم للمعيشة
كما رأينا ، وأسوأ من عامل القطاع الخاص فيما يتعلق بخصم نسبة
الـ ١٠ ٪ مقابل الحصول على الايراد .

خاصا : الاعفاءات المتعلقة بتصاريج وتذاكر السفر المجانية
أو ذات الأجر المخفض :

تعتبر هذه التصاريج والتذاكر بحسب الأصل من المزايا
العينية التى يجب تقدير قيمتها وضماها لوطء الضريبة اذا هى
منحت للموظف أو العامل لغير أغراض الوظيفة . غير أن المشرع
فى المادة ٦٤ من القانون نص صراحة على أن "تعفى من
الضريبة تصاريح وتذاكر السفر المجانية أو ذات الأجر المخفض

واستطارت نقل الأثاث بالمجان التي تمنحها الهيئة العامة لشئون السكك الحديدية للعاطلين بها وأسرههم لغير الأعمال الصلحية . كما تعفى تذاكر السفر المجانية أو ذات الأجور المخفض التي تمنحها شركات الطيران ، والملاحة البحرية المصرية أو الأجنبية التي تعمل في مصر للعاطلين بهذه الشركات وأسرههم " . ونلاحظ أن المشرع المصري فصل بهذه المادة بين ما يجب وصله ، فكان يمكن النص على هذا الاعفاء كاستثناء من المزايا العينية الخاضعة للضريبة والمنصوص عليها في المادة ٥٨ من القانون بدلا من أفراد نص خاص بذلك في فصل مستقل (١) .

سادسا : الاعفاءات التي تقضى بها قواعد القانون الدولي والاتفاقات الدولية :

تقضى قواعد القانون الدولي والمعاملات الدولية بمنح بعض المزايا والحصانات لروساء وطلوك الدول إذا سافروا خارج بلادهم ومنها اعفاء دخولهم من الضرائب ، وكذلك اعفاء مرتبات أعضاء السلك الدبلوماسي من الضرائب وذلك تطبيقا لمبدأ المعاملة بالمثل (٢) .

كما أن الاتفاقات الدولية التي تعقدها أو تنضم إليها مصر يعمل بها باعتبارها جزءا من القانون الداخلي واجب التطبيق من تاريخ تصديق مجلس الشعب عليها ، ومن ثم إذا قررت هذه الاتفاقات اعفاءات من الضرائب على الدخل وجب العمل بها . وينطبق نفس الحكم على الاعفاءات المقررة في القوانين المصرية الأخرى غير القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وقد نص المشرع على ذلك صراحة في هذا القانون الأخير في المادة ١٥١ بتقريره أن " لا تخل أحكام هذا القانون بما هو مقرر من اعفاءات ضريبية بمقتضى قوانين أخرى " ، وهي مادة جديدة أقرت ما كان عليه العمل قبل صدور القانون الحالي .

(١) وعلى العكس نجد أن المشرع في هذا القانون يجمع بين

ما يجب الفصل بينه حيث جمع بين نطاق تطبيق الضريبة

وسعرها في فصل واحد في المواد ٥٥ و ٥٦ مع أن السعر يجب

وفقا لمقتضيات الفن الضريبي ، أن يأتي بعد تحديد وعاء الضريبة .

انظر ، د . شريف رمسيس ، المرجع السابق ص ٢٧٣ ، ٢٧٤ . (٢)

ويلاحظ أخيراً أن الاعفاء جاء مطلقاً دون قيد أو شرط،
ويمكن ثم يتمتع به الممول أياً كان مبلغ الإيراد الخاضع .
ولكن في حالة تعدد الأوعية التي تخضع لأكثر من ضريبة نوعية
فانه لا يجوز له أن يتمتع إلا بأعفاء واحد ، وهو في ذلك حراً
في اختيار الوعاء الذي يخصم منه الاعفاء وفقاً للحكم المستحدث في
المادة ١٥٠ من القانون الحالي ، بعد أن كان مقيداً باجتماع
الخصم أولاً من وعاء الضريبة على المرتبات والأجور ثم يستكمل
حد الاعفاء من أوعية الضرائب النوعية الأخرى الأعلى سعيراً
وفقاً لنص المادة ٨٧ مكرر من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

الفصل الرابع

وما الضريبة على المرتبات والأجور

يمثل وما الضريبة L'assiette de l'impôt الأساس الذى تفرض عليه والذى يحدده المشرع بخصائص تميزه عن غيره خاصة من حيث مصدره والوقت الذى تستحق فيه الضريبة وأنسب الطرق لتحصيلها (١). وقد نظم الفصل الثانى من الباب الثالث من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وما الضريبة على المرتبات والأجور فى المواد ٥٢ و ٥٨ على النحو الآتى :

مادة ٥٢ - تفرض الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أى إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله الى إيراد سنوى. وفى حالة حدوث تغيير فى الإيراد الخاضع للضريبة يعدل حساب الضريبة من تاريخ هذا التغيير على أساس الإيراد الجديد بعد تحويله الى إيراد سنوى ، والنسبة لتجمد المرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت التى تصرف دفعة واحدة فى سنة ما يتم توزيع هذا التجمد على سنوات الاستحقاق ، وتحسب الضريبة على أساس ذلك .

مادة ٥٨ - فيما عدا ما ورد بالبند ٨ من المادة (١) من هذا القانون يتحدد وما الضريبة على المرتبات على أساس مجموع ما يحصل عليه العامل من مرتبات وماهيات ، وأجور ، ومكافآت ، ودلات وإيرادات مرتبه لعدى الحياة ، فيما عدا المعاشات ، وما يكون منوحا له من المزايا النقدية أو العينية وذلك على الوجه الآتى :

١ - لا تسرى الضريبة على بدل طبيعة العمل الا فيما يجاوز ٢٤٠ جنيتها سنويا وذلك مع عدم الاخلال بالاعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة .

(١) انظر بالتفصيل :

BARRERE (A.) *Institutions financières, Dalloz, 1972, Tome I, pp. 268 - 275.

٢ - لا تسرى الضريبة على بدل التشيل أو بدل الاستقبال إلا فيما يجاوز ٣٠٠٠ جنيه سنوياً ، ويشترط ألا يزيد على المرتب أو المكافأة ، أو الأجر الأصلي ، وذلك مع عدم الإخلال بالاعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة .

٣ - لا تسرى الضريبة على المبالغ التي يتقاضاها العاملون كحوافز انتاج وذلك فى حدود ١٠٠ ٪ من المرتب ، أو المكافأة ، أو الأجر الأصلي بشرط ألا تجاوز ٣٠٠٠ جنيه فى السنة .
* وتعتبر حوافز انتاج فى تطبيق أحكام هذا البند ما يلى :

(أ) المبالغ المدفوعة من الحكومة ، ووحدات الحكم المحلي ، والهيئات العامة ، وشركات ووحدات القطاع العام ، كحوافز انتاج طبقاً للقوانين ، واللوائح المنظمة لها .

(ب) المبالغ المدفوعة من منشآت القطاع الخاص الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، أو للضريبة على أرباح شركات الأموال ، لزيادة الانتاج أو رفع مستوى الخدمات ، طبقاً للقواعد التي يصدر بها قرار من وزير المالية بعد أخذ رأى وزير القوى العاملة .

٤ - لا تسرى الضريبة على المزايا النقدية أو العينية المتعلقة بالسكن التي يحصل عليها الخبراء الأجانب الخاضعون للضريبة على المرتبات بالسعر المحدد فى المادة (٥٦) من هذا القانون ، وكذلك الصريون العاملون فى مشروعات التعمير واستصلاح الأراضي أو التعددين الخاضعين لهذه الضريبة بالسعر المشار اليه .

٥ - لا يخضع للضريبة من المبالغ التي يتقاضاها ممثلو المكاتب الإقليمية للشركات والمنشآت الأجنبية فى مصر إلا ما يقابل نشاطهم فيها .

ومن هذين النصين يتضح أن وعاء الضريبة على المرتبات والأجور يتحدد أولاً بجمع ما يحصل عليه الممول من الايرادات الخاضعة للضريبة على اختلاف أنواعها ومصادرها ، وثانياً باستبعاد بعض العناصر من هذا الوعاء .

المبحث الأول

تحديد العناصر التي تدخل في وعاء الضريبة

يتكون وعاء الضريبة على المرتبات والأجور من العليق الاجمالي الذي يحصل عليه الممول وهو يشمل على العناصر الآتية :

أولاً : المرتبات وما في حكمها والأجور والمكافآت ، التي غير ذلك مما عدته المادة ٥٥ من القانون .

ثانياً : المزايا النقدية .

ثالثاً : المزايا العينية .

ويمكن القول أن هذا الوعاء يتحدد نسبياً ، ودفعة واحدة ، ويشتمل على كل ما يحصل عليه الممول من إيرادات خاضعة ونشير في الآتي الى هذه المادى الثلاثة التي تحكم تحديد العناصر التي تدخل في وعاء الضريبة على المرتبات والأجور .

المبدأ الأول : تحديد الوعاء على أساس نسبي :

لم يبين القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ عند صدوره ما اذا كانت الضريبة على المرتبات والأجور نسبية أى تستحق عن كل جزء من السنة بنسبة مدته أم سنوية أى تستحق عن السنة بأكملها ، وقد حسم المشرع الخلاف الذى ثار بهذا الصدد فى صالح مبدأ النسبية بأن أضاف الى القانون السابق المادة ٦٣ مكررة بالقانون رقم ٢٩ لسنة ١٩٤١^(١) وفى القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ نصت المادة ٥٧ على نفس المبدأ بقولها " تفرض الضريبة على كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أى إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته وعلى أساس الإيراد الشهرى بعد تحويله الى إيراد سنوى " .

وإذن يلزم لتحديد وعاء الضريبة على هذا النحو اتباع عدة

خطوات :

(١) انظر فى ذلك ، د . عبد الحكيم الرفاعى : " الضرائب المباشرة " ،

دراسة مقارنة ، ١٩٤٢ ، ص ٣٨٧ و ص ٣٨٨ .

الأولى : تتمثل في تحويل الإيراد الخاضع الى إيراد شهري على أساس عدد الأيام الفعلية للشهر الذي تقع فيه المدة التي حقق فيها الممول الإيراد .

الثانية : تتمثل في تحويل الإيراد الشهري الى إيراد سنوي بأن يضرب الإيراد الشهري في اثني عشر شهرا .

الثالثة : تتمثل في تطبيق سعر الضريبة على الإيراد السنوي^(١)، فنحصل على الضريبة السنوية التي بقسمتها على اثني عشر شهرا تتحدد الضريبة المستحقة شهريا على الوعاء . وأخيرا تتحدد نسبة المدة التي عمل فيها الممول التي عددها أياما الشهر الفعلية ، وتحسب الضريبة على هذا الأساس ، فإذا عمل نصف شهرا استحق نصف الضريبة الشهرية وإذا عمل ثلث شهر استحق ثلث الضريبة وهكذا .

وبلاحظ من ناحية أن المشرع أكد على هذا المبدأ بتقريره أنه إذا حدث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة فسيان حساب الضريبة بعدد من تاريخ هذا التغيير على أساس الإيراد الجديد بعد تحويله الى إيراد سنوي ، ومن ناحية أخرى ، أفرد المشرع حكما خاصا ، بالنسبة لتعدد العتبات وما في حكمها والأجور والمكافآت التي تصرف دفعة واحدة في سنة ما ، مؤداه أن يتم توزيع هذا المتجمد على سنوات الاستحقاق وتحسب الضريبة على أساس ذلك^(٢) .

المبدأ الثاني : تحديد الوعاء على أساس مجموع الإيرادات الخاضعة دفعة واحدة :

يتضح من استقراء نصوص المواد ٥٧ و ٥٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعددة لوعاء الضريبة أن الضريبة تسرى على " أي إيراد من الإيرادات الخاضعة " وذلك على أساس "مجموع ما يحصل

(١) وذلك بعد خصم الإعفاءات والاستقطاعات التي نص عليها القانون . انظر الفصل السابق .

(٢) انظر المادة ٥٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

عليه المعمول . فالضريبة تسرى على كل العناصر التي يتكون منها الوعاء دفعة واحدة وليس على كل عنصر أو إيراد على حدة .

وترجع الحكمة من تقرير المشرع لهذا الصدد إلى أن سعر الضريبة تصاعدي بالشرائح ، وأن هناك إعفاءً للحد الأدنى اللازم للمعيشة ولأعماله العائلية وغير ذلك من الإعفاءات ، ومن المتصور عند تعدد مصادر الإيراد ومعاملة كل مصدر على حدة أن يتمتع المعمول بأكثر من إعفاء فتتكشف المادة الخاضعة وتقل حصيلة الضريبة فضلاً عن تنافى ذلك مع فلسفة الإعفاء الضريبي حيث يجب النظر إلى المقدرة التكليفية الحقيقية للمعمول على ضوء مجموع ما يحصل عليه .

وعلى ذلك إذا كان المعمول يحصل على مرتبة حكومية ، وأجر من إحدى منشآت القطاع الخاص إذا أجاز له القانون ذلك ، كما يحصل على إيراد مرتب لمدة الحياة ، فإن الضريبة تسرى على مجموع هذه الإيرادات باعتبارها عدة عناصر في وعاء واحد ، بشرط أن تكون كلها من الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات والأجور وذلك تلافياً لتحقيق ازدواج ضريبي داخلى .

المبدأ الثالث : تحديد الوعاء على أساس ما يحصل عليه المعمول فعلاً :

لتحديد وعاء الضريبة على المرتبات والأجور يجب ضم الإيرادات التي حصل عليها المعمول فعلاً . ويقتضى ذلك أن تجمع المزايا النقدية إلى ما يحصل عليه من مرتبات وما فى حكمها وأجور وغير ذلك مما عدته المادة ٥٥ هـ من القانون ، كما يلزم إضافة القيمة النقدية للمزايا العينية التي يحصل عليها المعمول إلى وعاء الضريبة حتى يمكن القول أن الضريبة ^(١) تسرى على ما يحصل عليه المعمول "فعلاً" .

ويقصد بالمزايا النقدية كل ما يستولى عليه المعمول من مبالغ نقدية بصفة تبعية على أية صورة كانت ، وأى اسم سميت ، سواء كانت دورية أم عرضية ، مدفوعة من صاحب العمل أو من علاقه .

(١) انظر الفصل الأول من هذا الباب .

وطبها مكافآت آخر السنة ، والجوائز والهبات والهدايا
التي تعطى فى مناسبات الزواج والأعياد والعياد وغيرها ،
والعمولة على المبيعات والضريبة التى يدفعها صاحب العمل
بدلا من العمال ، والمنع التى تصرف للموظفين فى بعض
المناسبات ومصفة عامة كل مبلغ مقرر للصرف منه على شئون الموظف
الخاصة وليس على شئون الوظيفة (١) . والتالى فان المبالغ
التي تصرف للموظف مقابل النفقات التى تتم لمباشرة أعمال الوظيفة
لا تدخل فى وعاء الضريبة ، كبدل الانتقال والسفر وبدل الملابس
الخاصة بالوظيفة كالشرطة والجيش وشركات الطيران . وبلا حظ
أن المشرع خرج على هذا المعيار من ناحيتين ، الأولى أنه
أخضع للضريبة بعض المزايا النقدية التى تخرج أصلا من الوعاء
وذلك فيما يتعلق ببذلات التشيل والاستقبال اللازمة لمباشرة
أعمال الوظيفة ، والثانية أعفى من الضريبة بعض المزايا النقدية
التي تدخل أصلا فى الوعاء وذلك فيما يتعلق بحوافز الانتاج ،
وذلك بالشروط ونسب الحدود التى سنراها فى المحسنة
التالى .

أما المزايا العينية فيقصد بها كل ما يحصل عليه الممول
من خدمات أو منافع بسبب عطفه بالإضافة الى إرادته الأصلية
ولا اعتبار الخدمة أو المنفعة ميزة عينية تقوم بالنقود وتضاف المسمى
وعاء الضريبة يجب من ناحية ، أن تكون منوطة له لشخصه
وليس لتعكينه من القيام بأعماله أو هى من مستلزمات هذا
العمل ، ومن ناحية أخرى ، أن تكون مجانية ، سواء كانت
المجانبة كاملة أم جزئية . ومن ثم فان المزايا التى يحصل عليها
الممول وبدفع ثمنها تتجرد من صفتها كمزية ولا تدخل فى وعاء
الضريبة ، كما لا يدخل فى وعاء الضريبة ما يمنح الى بعض الموظفين
من مزايا عينية تعتبر من مستلزمات الوظيفة وفى حدود عطيتهم ،
كالسيارة المجانية المستخدمة فى التنقلات الخاصة بالعمل وشمل
الغذاء الذى يصرف للعاملين فى بعض الصناعات الفارة بالصحة

(١) راجع د . محمود رياض عطية ، المرجع السابق ، ص ٥٦٨ ،
وص ٥٦٩ .

مثل عمال طلاة السيارات فى شركة النصر . وعلى العكس فسان ما يمنح للعامل من مزية السيارة المجانية يدخل فى وطء الضريبة وكذلك تقديم الغذاء اليه طالما أن ذلك لا يتصل بأفراض الوظيفة . ويجدير بالذكر أن نلاحظ أن مصلحة الضرائب تقيم المزية العينية على أساس المنفعة الشخصية التى عادت على العامل من جسر الانتفاع بهذه المزية مما يؤدى الى الاعتدال عادة فى تقدير قيمتها ، كما أنها تميل أحيانا الى تحديد نسبة جزافية من دخل الموظف أو العامل كمقابل للمزية العينية ومن ذلك حالة ما اذا منح صاحب العمل المستخدم مسكنا مجانيا وألزمه بالاقامة فيه ، فان قيمة المزية تتحدد على أساس ١٠ ٪ من المرتب عقابل السكن فقط وعلى أساس ١٥ ٪ منه مقابل السكن والمياه والنور . ويبرى البعض أن هذا التحديد تحكمى ، ولعله من الأفضل احتساب المزية العينية دائما على أساس القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط العوائد . وان تعذر ذلك على أساس ايجار المثل ، ونؤيد ذلك خاصة وأن المصلحة تطبق هذا التقدير فى حالة منح العامل مسكنا مجانيا . ون التزاه بالسكن فيه (١) .

ومعد أن يتحدد الوعاء على النحو السالف الذكر ، فانه يلزم أن يستبعد منه ، فضلا عن الاعفاءات التى سبق دراستها ، بعض المبالغ التى نص عليها القانون .

(١) انظر فى ذلك ، د . شريف رمسيس ، المرجع السابق ،

المبحث الثاني

المبالغ التي تخرج من وعاء الضريبة

عددت المادة ٥٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المبالغ التي تخرج من وعاء الضريبة على المرتبات والأجور على النحو التالي (١).

أولاً : بدل طبيعة العمل :

الأصل أن يخضع بدل طبيعة العمل ، مثل الذى يمنح للمهندسين فى المناطق النائية والأطباء وغيرهم ، للضريبة على المرتبات والأجور باعتباره من المزايا النقدية التى تدخّل فى وعاء الضريبة (٢) .

(١) استثنت المادة ٥٨ من وعاء الضريبة ما ورد بالبند ٨ من المادة ١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، فالمرتبات والمكافآت والأجور والمزايا النقدية والعينية ودلات الحضور وطبيعة العمل وغيرها من البدلات والبهات على اختلاف أنواعها التى تمنح لأعضاء مجالس الإدارة فى شركات المساهمة والمديرين وأعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة من المساهمين فى شركات التوصية بالأسهم ، والشركات ذات المسئولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ ومن بعده القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن بعض الأحكام الخاصة بهذه الشركات ، لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور وإنما للضريبة على إيرادات القيم المنقولة .

(٢) راجع فى ذلك التعليقات التفسيرية رقم ٦ عن المادة ٦٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وفتوى الجمعية العمومية لقدمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٩٥/٢/٣٧ بجلسة ١٩٧٤/٦/٥ بخصوص خضوع المكافآت المقررة بالقرار الجمهورى رقم ١٣٢٠ لسنة ١٩٦٨ للضريبة على المرتبات والأجور باعتبارها بدل طبيعة عمل .

غير أن المادة ١٥٨ استثنت صراحة هذا البديل من الخضوع للضريبة وذلك فيما لا يجاوز ٢٤٠ جنيها سنويا ، فإن جاوزها دخلت الزيادة عن المبلغ المحدد في وعاء الضريبة وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة .

ثانيا : بديل التمثيل أو بديل الاستقبال :

من استقرا التعليلات التفسيرية لصلحة الضرائب يتضح أن خضوع هذه البدلات للضريبة على المرتبات والأجور قد مرر بالمرحل الآتية :

أ - قبل سنة ١٩٦٠ كانت هذه البدلات لا تعتبر مزية للموظف الذى يتقاضاها إذا كان الغرض من صرفها للموظف هو انفاقها فى شئون تتعلق بهذات الوظيفة ولحفاة الدولة أو الهيئة الصارفة لها . وقد جرت مصلحة الضرائب على تطبيق هذا المبدأ وسواء كان الموظف ملزما أو غير ملزم بتقديم حساب عن بديل التمثيل أو بديل الاستقبال لعدم تأثير ذلك على طبيعة البديل (١) .

ب - من أول أغسطس سنة ١٩٦٠ ، على العكس ، أصبحت هذه البدلات خاضعة للضريبة على المرتبات والأجور بصفة مطلقة وفقا للقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ والذى عدل أحكام المادة ٦٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وقد صدرت التعليلات التفسيرية رقم ٨ لهذه المادة ووضعت معيار عام مواده أنه يتعين فى الحالات التى لم يرد فيها نص صريح النظر الى طبيعة المبالغ التى تصرف للموظف فان كانت تنطوى على اثباته وجب خضوعها للضريبة .

ج - وأخيرا جاء القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، قانون العدالة الضريبية فى المادة ١٢ منه وأضاف الى المادة ٦٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قيدا على خضوع هذه البدلات للضريبة ، إذ تقرر عدم دخول مبالغ هذه البدلات فى وعاء الضريبة إذا لم تتجاوز حدا معيناً وشرط ألا تزيد على المرتب

(١) التعليلات التفسيرية رقم ٨ للمادة ٦١ من قانون ١٤ لسنة

أو المكافأة أو الأجر الأصلي . وقد تبني المشرع في القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ نفس الموقف في المادة ٥٧ وأصبحت القاعدة عدم سريان الضريبة على هذه البدلات (١) إلا فيما تجاوز ٣٠٠٠ جنيه سنوياً وبشرط ألا يزيد عن العتب أو المكافأة أو الأجر الأصلي وذلك مع عدم الإخلال بالاعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة .

ثالثاً : حوافز الانتاج :

لا تدخل حوافز الانتاج في وعاء الضريبة على المرتبات في حدود ١٠٠ ٪ من العتب أو المكافأة أو الأجر الأصلي بشرط ألا تجاوز ٣٠٠٠ جنيه في السنة . ويجب التفرقة في هذا الصدد بين :

أ - المبالغ المدفوعة من الحكومة ، وودعات الحكم المحلي ، والهياكل العامة ، وشركات وودعات القطاع العام ، وهذه المبالغ تعتبر حوافز انتاج ولا تدخل في وعاء الضريبة إذا نصت على ذلك القوانين واللوائح المنظمة لها .

ب - المبالغ المدفوعة من منشآت القطاع العام الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، أو للضريبة على أرباح شركات الأموال ، لزيادة الانتاج أو رفع مستوى الخدمات ، وهذه المبالغ تعتبر حوافز انتاج وتخرج من وعاء الضريبة إذا حققت الشروط التي نص عليها قرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ١٩٨٢ على النحو الآتي (٢) :

١ - أن تكون هذه المبالغ قد دفعت بسبب زيادة الانتاج أو رفع مستوى الخدمة . ويقصد بزيادة الانتاج كل عمل يؤدي الى الزيادة في الكميات لا تقل عن ٢٥ ٪ من انتاج السنة السابقة

(١) التعليقات التفسيرية رقم ٢٦ للعادة ٦٢ من قانون ٤ لسنة

١٩٣٩ والمعدلة بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ صدرت في

١٩٧٩/٢/٢٧

(٢) الجريدة الرسمية ، العدد ١٨٦ (تابع) - ١٥/٨/١٩٨٢

وفقا لقرار المنشأة وبشروط ألا يقل مستوى الانتاج من حيث الكيف عن مستوى انتاج السنة السابقة . ويقصد برفع مستوى الخدمة كل تحسين في أسلوب العمل أو تخفيض في تكاليف الانتاج أو تحسين مستواه أو انتاج أنواع جديدة ، بهدف زيادة الصيحات أو حجم المعاملات بنسبة لا تقل عن ٢٥ ٪ من الصيحات أو المعاملات وفقا لقرار المنشأة . وقد أفرد القرار المذكور حكما خاصا لشركات البترول المشتركة سواء العامة في مجال الانتاج أو البحث أو الاستكشاف اذ اكتفى لاعتبار المبالغ المدفوعة حوافز انتاج أن تحقق الشركة ٨٠ ٪ على الأقل من خطة الانتاج أو البحث السنوي المعتمدة للشركة من الدولة مثلة في الهيئة العامة للبترول .

٢ - ألا تكون هذه المبالغ داخلة في مفهوم الأجر وفقا لحكم المادة الأولى من قانون العمل رقم ٢٧ لسنة ١٩٨١ وقد عرفت المادة المذكورة الأجر بأنه كل ما يتقاضاه العامل لقاء عمله نقدا مضافا اليه جميع العلاوات أيما كان نوعها وعلى الأخص : العسالة الدورية ، والعسالة التي تصرف بسبب غلاء المعيشة وأعباء العائلة ، والعسالة التي تعطى للطوافين والمندوبين الجوابين والممثلين التجاريين ، والامتيازات العينية ، وكل منحة تعطى للعامل عسالة على الأجر وما يصرف له جزاء أمانته أو كفايته وما شابه وذلك اذا كانت هذه المبالغ مقررة في عقود العمل الفردية أو الجماعية أو الأنظمة الأساسية للعمل أو جرى العرف بمنحها ، وأخيرا الوهبة التي يحصل عليها العامل في المحال العامة غير السياحية اذا جرى العرف بدفعها وكانت لها قواعد تدفع بتحديداتها . واذن هذه المبالغ تدخل بالكامل في وعاء الضريبة على العتبات والأجور ولا تأخذ وصف "حافز انتاج" .

وبلاحظ على قرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ١٩٨٢ أنه ميز بين منشآت القطاع العام ومنشآت القطاع الخاص ، فرغم أن المادة ٨ سالفة الذكر لم تميز في الشروط العامة لعدم دخول حوافز الانتاج في وعاء الضريبة بين القطاع العام والقطاع الخاص ، فإن القرار السابق أخضع القطاع الخاص ، بتفويض من المشرع ، لشروط منتقدة من ناحيتين :

الأولى : أن القرار الوزاري لم يشترط الكيف فيما يتعلق برفع مستوى الخدمة ، وأنه وضع معياراً فضفاضاً لذلك يفتح الباب أمام التهرب الضريبي خاصة إذا كان عرض المبيعات أو المعاملات غير من لا يتأثر بزيادة الكم ونقصان الكيف أو كان مناً بحسب أن انخفاض معين في ثمن السلعة أو الخدمة يؤدي إلى زيادة الكمية بنسبة مئوية أكبر من النسبة المئوية لانخفاض الثمن حتى مع تدهور الكيف . وفي الحالتين تحقق المنشأة نسبة الزيادة المنصوص عليها في القانون وتدفع مبالغ تحت وصف حوافز انتاج تخرج من وراء الضريبة على المرتبات والأجور .

والثانية : أنه حتى من حيث ربط القرار لحوافز الانتاج بزيادة الكم بما لا يقل عن ٢٥ ٪ من الانتاج الكلي للمنشأة ، فإنه لم يسمح باعطاء أى حافز لمجهود العامل الفردى وتفانيه في العمل والابتكار . وذلك يتضمن القرار قدر كبير من الغبن ومن الأفضل أن يتاح لكل فرد الحق في الحصول على حافز انتاج متى كان ذلك مبرراً (١) خاصة لملاءمة ذلك لسياسة الدولة في تشجيع المبادرات الفردية والقطاع الخاص . كما يلاحظ على المادة ٥٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فيما يتعلق ببديل طبيعة العمل والتشغيل والاستقبال وحوافز الانتاج ، من ناحية وضعت هذه المادة حداً أقصى لما يجوز خصمه من وراء الضريبة تحت وصف هذه البدلات يبلغ أربعة آلاف جنيه سنوياً ومن ناحية أخرى تحفظت هذه المادة بالنسبة لبدلات طبيعة العمل والتشغيل أو الاستقبال بقولها : " وذلك مع عدم الإخلال بالاعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة " وعلى ذلك فإن ما هو مقرر بالمادة ٥٨ فقرة ١ و ٢ لا يجب اعفاء هذه البدلات المنصوص عليها في قوانين خاصة ، كما أن الجمع بين هذه الاعفاءات أمر يتفق وصحيح حكم القانون (٢) . ومن ثم فإن هذا الاعفاء قد يتجاوز مبلغ

(١) انظر في هذا المعنى ، شريف رمسيس ، المرجع السابق ص ٣٩ .

(٢) رأى الجمعية العمومية لجمعية الفتوى والتشريع بمجلس الدولة في جلستها المنعقدة في ٣١ يناير ١٩٨٥ وهو تقرير لمبا

بلغ الأربعة آلاف جنيه سنوياً إذا كان العامل ينطبق عليه قانون خاص يجيز له إعفاء ما يتقاضاه كبدل طبيعة عمل أو بدل تمثيل أو أحدهما من الضريبة وأماكن الجمع بين ذلك وبين الإعفاء المقرر في المادة ٥٨ بند ١ و ٢ فيما لم يرد فيه نص في القانون الخاص (١).

رابعاً : ميزة السكن التي يحصل عليها الخبراء الأجانب :

وفقاً للفقرة الرابعة من المادة ٥٨ من القانون لا تدخل في وعاء الضريبة على المرتبات المزاي النقدية أو العينية المتعلقة بالسكن التي يحصل عليها الخبراء الأجانب الخاضعون للضريبة على المرتبات بالسعر المحدد في المادة ٥٦ من القانون ،

= استقر عليه رأي مصلحة الضرائب . انظر في ذلك التعليمات التفسيرية رقم ٢٦ بشأن المعاملة الضريبية لبدلات التمثيل والاستقبال ، الإدارة العامة لبحوث ضرائب الدخل - التعليمات التفسيرية والتنفيذية ، ١٩٨٣ ، ص ٦٢ وما بعدها ، وانظر في اقتراح وضع لائحة موحدة للحوافز تحقيقاً للعدالة والمساواة بين العاملين : التحقيق المنشور بمجلة العمل حول تطوير تشريعات الخدمة المدنية ، العدد رقم ٣٠ أكتوبر ١٩٨٨ ، ص ٢١ .

(١) انظر في ذلك التعليمات التفسيرية رقم ٢ للمادة ٥٨ والصادرة في ٣٠ / ١١ / ١٩٨٦ والمشار إليها في مقال سعيد سيد محمد " الجمع بين الإعفاءات المقررة لبدلات طبيعة العمل والتمثيل ، والاستقبال بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والإعفاءات المقررة لهذه البدلات بمقتضى قوانين خاصة " ، الأهرام الاقتصادي ، العدد ١٠٠٧ ، ١٩٨٨ / ٥ / ٢ ص ٧١ و ص ٧٣ . وانظر الشروط التي وضعتها مصلحة الضرائب في شأن اعتماد بدلات التمثيل للعاملين بمنشآت القطاع الخاص ، في التعليمات التفسيرية رقم ٣ للمادة ٥٨ والصادرة في ٣٠ / ٦ / ١٩٨٧ .

وكذلك المصريون العاطلين في مشروعات التنمية واستصلاح الأراضي أو التعددين الخاضعون لهذه الضريبة بالسعر المشار إليه ، وإن كان من الممكن تبرير هذا الاستبعاد من وعاء الضريبة بالنسبة للمصريين ، فإن ذلك يدق بالنسبة للأجانب ويعتبر مجحفا بالخزانة العامة ويفتح مخرجا كبيرا للتهرب الضريبي (١) . ونرى ضرورة ادخال هذه العيزة في وعاء الضريبة على المرتبات بالنسبة للخبراء الأجانب خاصة وأن بعض التشريعات المقارنة ، كالتشريع الفرنسي ، يفرض ضريبة محلية على كل من له مسكن على أساس القيمة الإيجارية ودون نظر إلى جنسية الساكنين (٢) .

خامسا : المبالغ التي يتقاضاها مطلق المكاتب الاقليمية :

وفقا للفقرة الخامسة من المادة ٨ هـ من القانون لا يخضع للضريبة من المبالغ التي يتقاضاها مطلق المكاتب الاقليمية للشركات والمنشآت الأجنبية في مصر الا ما يقابل نشاطهم فيها وذلك تطبيقا لبدأ التبعية الاقتصادية في فرض الضريبة .

وفي خاتمة العناصر التي لا تدخل في وعاء الضريبة على المرتبات والأجور ، ننبه القارئ الى عدة أمور لتحديد هذا الوعاء على نحو دقيق :

١ - أنه يجب مراعاة أن الضريبة تتناول الإيرادات المقبوضة فعلا بمعنى تلك التي توضع تحت تصرف الممول ، ومن هنا كان الوعاء شاملا للمزايا النقدية والعينية وغير مشتمل على ما لم يحصل عليه الممول فعلا مثل قيمة الجزاءات والخصم الناشئ عن اجازات مرضية بغير ماهية كاملة .

٢ - أنه يجب مراعاة ومتابعة ما تقضى به القوانين المنظمة للوظيفة العامة ولعقد العمل من أحكام لا مكان أعمال قاعدة أن الخاص

(١) من هذا الرأي د . حسن محمد كمال ود . سعيد عبد المنعم المرجع السابق ، ص ٢٢٤ .

(٢) راجع قانون ١٠ يناير سنة ١٩٨١ في فرنسا في :

TIXIER et GEST, op. cit., p. 511 et p. 512.

يقيد العام حتى لا يتحدد وعاء الضريبة على نحو خاطئ* بخصم ما يجب ادراجه أو جمع ما يجب خصمه (١).

٣ - أنه يجب متابعة التعليمات التفسيرية الصادرة عن مصلحة الضرائب خاصة بعد صدور القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وعدم الاكتفاء بالتعليمات الصادرة في ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فهذه الأخيرة قد تتعارض مع ما استحدثه القانون الحالي من أحكام وتنطبق عليها قاعدة أن اللاحق ينسخ السابق فيما يتعارض معه (٢).

(١) انظر على سبيل المثال مؤلف "الضرائب على الدخل فقها وتطبيقا ، للأساتذة حسن الغزواوي ، والسيد شمس وشعبان حافظ وأحمد الغندور ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨١ ص ١٥٨ حيث ذهب المؤلفون ، وهم من كبار موظفي مصلحة الضرائب ، الى اخضاع اشتراكات احتياطي المعاش عن مدد الخدمة السابقة للضريبة ، مع تعارض ذلك وصريح نص المادة ١٣٤ من القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ الخاص بالتأمين الاجتماعي . انظر كذلك الهامش التالي .

(٢) من ذلك أن مصلحة الضرائب جرت ، حتى آخر فبراير سنة ١٩٧٥ على اعفاء قيمة اشتراكات المعاش من وعاء الضريبة على الدخل عن العدد الحالية دون العدد السابقة (انظر مثلا التعليمات التفسيرية رقم ٤ ، ١٣ ، ١٥ للمادة ٦٢ من قانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ الصادر عن مصلحة الضرائب الادارة العامة للبحوث - التعليمات عن المدة من ١/٤/٦٥ الى يناير ١٩٧٠). ولكن من ١/٣/١٩٧٥ صدر القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ ، قانون التأمين الاجتماعي ، نصت المادة ١٣٤ منه على أن " تعفى قيمة الاشتراكات المستحقة وفقا لأحكام هذا القانون من الضرائب والرسوم أي كان نوعها وأمام عمومية النص ذهب مجلس الدولة وكذلك التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب الى عدم اخضاع قيمة هذه الاشتراكات للضريبة على المرتبات سواء من مدد حاليا أو سابقة (انظر فتوى ادارة الفتوى بوزارة المالية =

٤ - وأخيرا يجب مراعاة أن المبالغ التي تخرج من وعاء الضريبة على المرتبات والأجور ينظر اليها بصفتها التي نص عليها القانون ودون النظر الى العناصر التي تتكون منها هذه المبالغ . ومن ثم فقد تخرج مبالغ من وعاء الضريبة ، كحواجز الانتاج أو بدلات التمثيل ، ولكنها تدخل في تكوين عناصر مبلغ آخر يخرج بدوره من وعاء الضريبة تحت وصف آخر ، كأجر الاشتراك في نظام التأمين الاجتماعي والذي تمثل في حواجز الانتاج وبعض البدلات عنصر من عناصر تحديد قيمته (١) .

-
- = طف رقم ٤ / ١ / ٢٩ الصادر في ١٩٧٧ / ٢ / ٢٦ والتعليمات التفسيرية رقم ٢٥ الصادر في ١٩٧٧ / ٦ / ٦ .
- (١) راجع في ذلك فتوى ادارة الفتوى بمجلس الدولة ، طيف رقم ١٤٨٢ / ١ / ١٦ بتاريخ ١ / ١ / ١٩٨٠ ، والتعليمات التفسيرية رقم ٢٨ الصادر في ١٩٨٠ / ٨ / ٢٧ ورقم ١ / للمادة ٥٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الصادر في ١ / ٦ / ١٩٨٦ .

الفصل الخامس

حساب الضريبة على المرتبات

والأجور

حددت المادة ٥٦ ، ٥٩ ، ٦١ ، ٦٢ ، ٦٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أسعار الضريبة على المرتبات والأجور ويمكن التمييز في سعر الضريبة على المرتبات والأجور بين السعر العام والأسعار الخاصة التي قررها المشرع بالنسبة لبعض الحالات ، كما يمكن التمييز في قواعد تسوية وحساب الضريبة بين العاملين في الحكومة ، والعاملين في القطاع الخاص والخبراء الأجانب وعمل المياومة .

أولاً : السعر العام :

وقد نصت عليه المادة ٥٦ من القانون ، بقدر أن سعر الضريبة يحدد على الوجه الآتي :

- ٢ % على آل ٤٨٠ جنيهاً الأولي .
- ٥ % على آل ٤٨٠ جنيهاً الثاني .
- ١٠ % على آل ٩٦٠ جنيهاً الثالث .
- ١٥ % على آل ٩٦٠ جنيهاً الرابع .
- ١٨ % على آل ٩٦٠ جنيهاً الخامس .
- ٢٢ % على ما زاد على ذلك .

ويلاحظ على هذا السعر أنه تصاعدي بالشرائح ، فيزداد بزيادة قيمة المادة الخاضعة ، كما أنه تصاعدي بتخفيض قيمة المادة الخاضعة إذ أن المادة ٥٦ قررت تطبيقه بعد اعمال المادة ٦٠ المتعلقة بالاعفاءات اللازمة للمحد الأدنى السلام للمعيشة وللأعباء العائلية . كما يلاحظ أنه القاعدة العامة التي تطبق على العاملين بالحكومة والقطاع العام ، وعمل المنشآت الخاصة وكذلك عمال اليومية في حالة تجاوز إيراداتهم ستة جنيهاً في اليوم أو إذا كانت مدة استخدامهم السنوية الفعلية تتجاوز ستة شهور في السنة ويزيد أجرهم عن أربعة جنيهاً ولا يتجاوز

سنة جنهيات فى اليوم ، كما ينطبق هذا السعر العام على الخبراء الأجانب اذا كانت مدة استخدامهم تتجاوز ستة شهور فى السنة . وأخيرا يلاحظ أن هذا السعر يتعلق بالانصراف السنوى للممول مع الأخذ فى الاعتبار صداً نسبىة الاستحقاق وشهرية التحصيل على النحو السابق بيانه فى تحديد وعملية الضريبة .

ثانياً : الأسعار الخاصة :

نصت المادة ٥٩ والمادة ٦١ فقرة ٢ و ٣ على أسعار خاصة للضريبة على المرتبات والأجور على النحو الآتى :

مادة (٥٩) استثناء من السعر المحدد فى المادة (٥٦) من هذا القانون :

١ - تفرض الضريبة بسعر ١٠ ٪ و دون أى تخفيض على المبالغ التى تدفع للخبراء الأجانب أيا كانت الجهة أو الهيئة التى تستخدمهم لأداء خدمات تحت اشرافها بشرط ألا تزيد مدة استخدامهم على ستة أشهر فى السنة متصلة أو منقطعة .

٢ - تفرض الضريبة بسعر ٥ ٪ و دون أى تخفيض على المبالغ التى يحصل عليها الموظفون الخاضعون للضريبة فى وحدات الجهات الادارية للدولة والحكم المحلى والهيئات العامة ووحدات القطاع العام والمواطنين بكادرات خاصة علاوة على مرتباتهم الأصلية من أى وزارة أو هيئة عامة أو أى جهة ادارية أو وحدة من وحدات الحكم المحلى أو القطاع العام غير جهات عملهم الأصلية .

ولا تخضع المبالغ المنصوص عليها فى هذه المادة للضريبة العامة على الدخل .

مادة (٦١) :

٢ - اذا تجاوز الأجر اليومى أربعة جنيهات ولم يتجاوز ستة جنيهات فرضت الضريبة بسعر ٢ ٪ على ما يزيد على الأربعين جنيهات بشرط ألا يتجاوز مدة استخدامه الفعلية خلال السنة ستة أشهر متصلة أو منفصلة .

٣ - ولا يعد من عطل اليومية كل من تجاوز أجره اليومي ستة جنيهاً أياً كانت مدة استخدا مة .

ولنا عدة ملاحظات على هذه الأسعار الخاصة :

أ - أنها أسعار نسبية وليست تصاعدية لا بالشرائح ولا عن طريق الاعفاءات ، فالسعر يطبق على المادة الخاضعة دون السماح بأجراً أية خصومات ويعتبر ذلك من مظاهر عينية الضريبة كما ذكرنا .

ب - أن الفقرة الأولى من المادة ٥٩ تشترط لسريان السعر الخاص على إيرادات الخبراء الأجانب ألا تزيد مدة استخدامهم عن ستة أشهر في السنة متصلة أو متقطعة ، وينتقد البعض بحق هذا النص لأنه لم يوضح بداية السنة ونهايتها ، كما لم يبين الحكم في حالة السنة المتصلة التي يقع نصفها في سنة معينة ونصفها الآخر في السنة التالية لها ، كذلك يجب ألا يتتبع الخبر الأجنبي بالمعاطة المذكورة سوى مرة واحدة ولذلك ينتهي هذا الرأي إلى ضرورة تعديل هذا النص بحذف كلمة " فسى السنة " الواردة به (١) .

ج - وضعت اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ شروطاً لأعمال حكم البند الثاني من المادة ٥٩ من هذا القانون ، فقد نصت المادة ٣٥ من اللائحة أولاً على أن يكون العامل من العاملين في وحدات الجهاز الإداري للدولة أو الحكم المحلي أو الهيئات العامة أو وحدات القطاع العام أو من العاملين بكادرات خاصة ، وثانياً أن يحصل العامل علاوة على مرتبه الأصلي على مبالغ مما تسرى عليها الضريبة على حسب المرتبات من أية وزارة أو هيئة عامة أو أية جهة إدارية أو وحدة من وحدات الحكم المحلي أو القطاع العام غير جهة عطف الأصلي أي تلك التي يصرف منها العامل مرتبه الأصلي . فإذا لم يتوافر أي من الشرطين المشار إليهما ، لا يجوز الصرف إلا بعد خصم الضريبة المستحقة على أساس بيان يقدمه العامل من جهة عطفه

(١) د . حسين محمد كمال ود . سعيد عبد المنعم ، المرجع

الأصلى موضحا به مفردات مرتبه ، وفي حالة عدم تقديم هذا البيان ، تخضع الضريبة تحت الحساب بالسعر المحدد لأعلى شريحة ، وفي جميع الأحوال تتم التسوية في نهاية العام بناءً على أقرار نهائي يقدمه الممول إلى جهة عطف الأصل . وهذه المبالغ بالإضافة إلى إيرادات الخبراء الأجانب لا تخضع للضريبة العامة على الأيراد .

د - يلاحظ أخيراً أن عمال اليومية تسرى عليهم الضريبة بسعر ٢ ٪ على ما يزيد عن ٤ جنيهات يومياً بشرط ألا تتجاوز الأجرة مبلغ ستة جنيهات في اليوم ولا تزيد مدة الاستخدام الفعلية خلال السنة عن ستة أشهر متصلة أو متقطعة . فإذا لم يتوافر أي من الشرطين المشار إليهما فإن العامل بالعمالة يعامل معاملة المستخدم في الحكومة أو القطاع الخاص ويخضع للسعر العام التصاعدي مع تمتعه بالاعفاءات المنصوص عليها في المادتين ٦٠ و ٦٢ من القانون .

ثالثاً : حساب الضريبة (*) :

لتحديد قواعد حساب الضريبة على المرتبات والأجور يجب التفرقة بين الأشخاص الخاضعين بحسب صفاتهم الوظيفية على النحو التالي :

أ - العاملون بالحكومة والقطاع العام : ويتم حساب الضريبة المستحقة عليهم باتباع الخطوات الآتية :

١ - تحديد وعاء ضريبة الدفعة النسبية وفقاً للمادة ٧٩ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بإصدار قانون ضريبة الدخل

(١) تقتصر على ذكر المبادئ العامة لحساب الضريبة ، ونحيل القارئ إلى المحاسبة الضريبية لتطبيق ذلك ، انظر على سبيل المثال :

- د . حسن محمد كمال ود . سعيد عبد المنعم محمد
المرجع السابق ص ٢٢٦ - ٢٣١ ، ص ٢٣٥ - ٢٤٣ ، ص ٢٤٩
- د . عبد الله الصعيد ، المرجع السابق ص ٢٠٢ - ٢٠٦ .

والمعدل بالقانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٨٧ وذلك بأن يخصم من مجموع الايراد الشهري احتياطي المعاش والادخار (١٣ %) ، وأقساط التأمين على حياة الممول على النحو السابق بيانه عند تحديد وعاء الضريبة .

٢ - حساب الدفعة النسبية على هذا الوعاء بتطبيق الأسعار المقررة لها وفقا للمادة ٧٩ سالف الذكر على الوجه الآتى :

معدنة	الخصم من جنيهاً الأولي
ستة في الألف	أزيد من خمسين - مائتين وخمسين جنيهاً
ستة ونصف في الألف	أزيد من مائتين وخمسين - خمسمائة جنيهاً
سبعة في الألف	أزيد من خمسمائة - ألف جنيهاً
سبعة ونصف في الألف	أزيد من ألف - خمسة آلاف جنيهاً
ثمانية في الألف	أزيد من خمسة آلاف - عشرة آلاف جنيهاً

وكل ما يزيد عن عشرة آلاف جنيهاً تستحق عنه الضريبة بواقع ثلاثة في الألف من الزيادة .

٣ - تحديد الوعاء الشهري للضريبة على المرتبات، وتحصل عليه بخصم ضريبة الدفعة النسبية من وعاء الدفعة النسبية، وتحويله الى وعاء سنوي بضمه في ١٢ .

٤ - ويخصم من هذا الوعاء : الاعفاءات المقررة من الضريبة في الحدود المبينة في القانون ، ويخصم من المتبقى بعد ذلك ١٠ % مقابل الحصول على الايراد وأخيراً يستنزل من الباقي الاعفاء المقرر للحد الأدنى اللازم للمعيشة ولأعضاء العائلة . ويجب اتباع الترتيب السابق في اجراء الخصم .

٥ - تطبيق أسعار الضريبة المحددة في المادة ٥٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على الباقي ، فنحصل على الضريبة السنوية والتي يجب أن ترد الى ضريبة شهرية بقدتها

على ١٢ ويخصم منها ٥٠ طيم دفعة توقيع .

٦ - ويخصم جطة المبالغ السابق ذكرها ، بها فيهمها الضريبة ، من الأيراد الشهري الخاضع للضريبة ، نحصل على صافي المرتب الذى يحصل عليه الموظف العام .

وبلاحظ أن الضريبة تسرى على العاملين بالحكومة والقطاع العام بسعر خاص مقرر في المادة ٥٩ (٥ /) بالنسبة للمبالغ التى يحصلون عليها علاوة على مرتباتهم الأصلية من جهات حكومية غير جهة عملهم الأصلية على النحو السابق بيانه .

ب - العاملون بالقطاع الخاص :

وتنطبق عليهم نفس القواعد التى تنطبق على العاملين بالحكومة والقطاع العام فيما عدا حساب الدفعة النسبية حيث لا يخضع لها العامل فى القطاع الخاص ، فالخطوات رقم ٢ ، ٣ لا تتبع فى خصوص تحديد خصم ضريبة الدفعة النسبية .

ج - الخبراء الأجانب :

وتفرض الضريبة على إيراداتهم دون اجراء أى خصم بنسبة ١٠ ٪ من وعاء الضريبة على النحو السابق بيانه .

د - عيال العياومة :

وقد رأينا أن الضريبة تسرى عليهم بسعر ٢ ٪ فيما يزيد عن ٤ جنيهات فى اليوم وحيث لا يتجاوز الأجر اليومى للعامل مبلغ ٦ جنيهات فى اليوم .

وبلاحظ عند حساب الضريبة تطبيق المادة ١ من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤^(١) المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦^(٢) بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة ، وتنص هذه المادة على أنه يفرض رسم يسمى " رسم تنمية

(١) الجريدة الرسمية ، العدد ٤٠ تاريخ (أ) ١٠ / ٤ / ١٩٨٤ .

(٢) الجريدة الرسمية ، العدد ١٥ تابع ، ١٠ / ٤ / ١٩٨٦ .

الموارد العالية للدولة بنسبة ٢٪ على ما يزيد على ١٨٠٠٠ ج من المرتبات وما في حكمها . وقد ذهبت مصلحة الضرائب بحق إلى أن ما يسمى رسم تنمية الموارد هو في حقيقته ضريبة وليس رسماً ، إذ أن الضريبة تشل كل فريضة مالية تجبى دون مقابل يتمثل في خدمة خاصة حتى ولو سميت رسماً ذلك أن العبء بطبيعة الفريضة العالية المقررة وليس بتسميتها ، ويحدد وما هذا الرسم على أساس الوعاء الذي أتخذ أساساً لربط الضريبة أي بعد استبعاد كافة الاستقطاعات والاعفاءات المقررة في القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (٢) .

(٢) انظر التعليقات التفسيرية رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ الصادرة في ٢٧/٢/١٩٨٥ ، والتعليقات التفسيرية رقم ٤ لسنة ١٩٨٥ الصادرة في ١٧/٣/١٩٨٥ .

الفصل السادس

اقرارات الضريبة على المرتبات والأجور وتحصيلها

والطعن فيها

~~~~~

وردت القواعد المنظمة للاقرارات المتعلقة بالضريبة على المرتبات والأجور في المواد من ٦٥ الى ٦٩ ، وتلك المتعلقة بتحصيل الضريبة في المواد ٧٠ و ٧١ ، أما الاعتراض والطعن فقد نظمتها المادة ٧٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

أولا : الاقرارات المتعلقة بالضريبة على المرتبات والأجور :

لضمان ربط وتحصيل الضريبة على المرتبات والأجور أوجب القانون الحالي وكذلك لاحتته التنفيذية بعض الالتزامات بتقديم الاقرارات على أصحاب الأعمال من جهة - فيما عدا الحكومة والمصالح العامة وهيئات الحكم المحلي - وعلى الممولين من جهة أخرى .

١ - الاقرارات التي يلتزم بها صاحب العمل :

أ - تنص المادة ٦٥ على أن " يلتزم أصحاب الأعمال من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين من يعمل لديهم أي من العاطلين أو العمال بمرتب أو مكافأة أو أجر أو أتعاب أن يقدموا الى مأموية الضرائب المختصة خلال ستين يوما من تاريخ الالتحاق بالخدمة أو العمل كشفا مبينا فيه :

١ - أسماء ومحال إقامة وظائف العاطلين لديهم .

٢ - مقدار مرتباتهم أو ما هيأتهم أو أجورهم أو أتعابهم .

ويجوز أن تحدد اللائحة التنفيذية مواعيد وشروط خاصة بالشركات ، والمنشآت ، والهيئات ، والجمعيات ، التي تستخدم خمسين شخصا فأكثر .

ويلاحظ أن المشرع بهذا النص ألغى الحكم الذي كان مقررا في المادة ٦٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والتي كانت

تقضى باعفاً صاحب العمل من تقديم الاقرار بالنسبة للعميل  
الذين لا تتجاوز أجورهم حد الاعفاء من الضريبة ، ومن ثم يلتزم  
صاحب العمل بتقديم الكشف المشار اليه فى كل الأحوال .

كما يلاحظ أن المادة ٦٥ من القانون الحالية أجازت أن  
تحدد اللائحة التنفيذية مواعيد وشروط خاصة بالشركات والمنشآت  
والهيئات ، والجمعيات ، التى تستخدم خمسين شخصاً فأكثر .  
وقد نصت اللائحة التنفيذية فى المادة ٣٢ على أنه يجوز لرئيس  
المأمورية الكائن فى دائرة اختصاصها مركز الادارة أو المحصل  
الرئيسى للشركات والمنشآت والهيئات الخاصة والجمعيات والمعاهد  
التعليمية التى تستخدم خمسين شخصاً فأكثر ، وهذا على طلب هذه  
الجهات اتباع الاجراءات الآتية فيما يتعلق بتقديم البيانات  
المطلوبة قانوناً وتوريد الضريبة التى تخصمها من المرتبات وما فى  
حكمها والمهام والأجور والمكافآت :

- تقوم الجهات المذكورة فى خلال ثلاثين يوماً من تاريخ  
اخطارها بقبول الطلب بتقديم الكشف المنصوص عليه فى المادة  
٦٥ من القانون مع اشتماله كذلك على البيانات المشار اليها فى  
المادة ٦٦ من القانون .

- على هذه الجهات أن تبين مقدار الضريبة التى كانت  
تدفع عن السنة السابقة على تقديم الطلب .

وتعفى الجهات المشار اليها من تقديم أى بيان اضافى  
خلال السنة عما قد يطرأ من تعديلات على البيانات المقدمة منها  
على أن تقدم فى خلال الشهرين الأولين من كل عام كشفاً متضمناً  
البيانات الآتية :

- كافة التعديلات الواجب ادخالها على البيانات السابق  
تقديمها والتى تتعلق بالتغييرات التى استحدثت خلال السنة  
السابقة فى أشخاص العاملين أو العمال أو فى مقدار المبالغ  
التي تصرف لهم .

- المبالغ الفعلية التى صرفت لكل منهم فى السنة  
الماضية .

مقدار الضريبة المستحقة فعلا من المبالغ الخاضعة لهذه الضريبة في السنة الماضية .

والى أن يقدم الكشف السنوى الذى تصوى على أساسه الضريبة نهائيا ، تقوم هذه الجهات بتوريد الضريبة الى المأمورية المختصة<sup>(١)</sup> بصفة مؤقتة فى آخر كل ثلاثة أشهر أى فى ٣١ مارس ، ٣٠ يونيو ، ٣٠ سبتمبر ، ٣١ ديسمبر من كل عام على أساس ربع الضريبة التى استحققت أو كانت تستحق من السنة العاضية ودراعاة ما قد ينشأ من تعديل فى سعر الضريبة . وعند تسوية الضريبة نهائيا فى آخر السنة تقوم الجهات المذكورة فوراً بدفع ما يكون مطلوما لصالح الضرائب زيادة عما دفعته كما يرد إليها ما تكون قد دفعته زيادة على ما هو مستحق للمصلحة .

ب - وتنص المادة ٦٦ على أن :

" يلتزم مدبرو الشركات ، والمنشآت ، والهيئات الخاصة ، والجمعيات أو المعاهد التعليمية أن يقدموا لمأمورية الضرائب المختصة بالإضافة الى ما هو منصوص عليه فى المادة ( ٦٥ ) من هذا القانون وفى ذات المعيار المنصوص عليه فيها كشفاً مبيناً فيه :

١ - اسم ومحل إقامة أى شخص يشغل وظيفة مدير أو عضو أو سكرتير مجلس إدارة أو هيئة مراقبة أو لجنة أو غير ذلك ، ومقدار أتعابه أو مكافآته ولو كان تقديرها منوطاً بقرار يصدر من مجلس الإدارة أو من الجمعية العمومية .

٢ - مقدار كل مبلغ يدفع الى أى شخص بمناسبة قيامه بعمل من أعمال مهنته على سبيل العمولة أو السمسرة أو البرد التجارى\* أو غير ذلك من الأتعاب أو الهبات أو المكافآت سواءً أكان دفعها بصفة دائمة أم بصفة عارضة .

(١) انظر لتحديد المقصود بالمأمورية المختصة فى تطبيق أحكام

المواد من ٦٥ الى ٧٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

المادة ٢٨ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

\* يقصد بالبرد التجارى قيام البائع برد جزء من ثمن الشراء لظهور المغالاة فيه ، وهو ما لا يمكن تصويره متصلاً بالائرادات

وبلاحظ على الفقرة الأولى من هذه العادة أنها تكرر نفس ما قرره العادة ٦٥ السابق الإشارة إليها فضلا عن أن الشركة أو المنشأة التي يعمل بها الأشخاص المشار إليهم في المادة ٦٦ يلزم أن تقدم عنهم هذه الشركة أو المنشأة الكشف الموضح في العادة ٦٥ . كما يلاحظ على الفقرة الثانية منها أنها لا يكتنفها الغموض لأن ما ذكرته من مبالغ يتصل عادة بضريبة الأرباح التجارية والصناعية فضلا عن أن العملة والسمعة تشطها العادة ١٥ من القانون (١) .

ومع ذلك يمكن تبرير هذا التكرار من جانب المشرع بأنه يمكن من طريق هذه الاقرارات متابعة وحصر ممولى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالإضافة الى منع كل تهرب من الضريبة على المرتبات والأجور ، فلا شك أن التزام المنشأة بتقديم اقرار عن هذه المبالغ وتأدية الضريبة عنها يعتبر وسيلة فعالة لتحصيل الضريبة .

ج - كذلك أوجب القانون فى ٦٧ م منه أن :  
" يلتزم الأفراد ، والشركات ، والهيئات الخاصة والجمعيات ، والمعاهد التعليمية ، الذين يدفعون إيرادات مرتبة لمسمى الحياة بأن يقدموا الى مأمورية الضرائب المختصة خلال ستين يوما من تاريخ تولد الحق فى الإيراد - كشفا ببيان وأسماء ومحال إقامة أصحاب الإيرادات المذكورة ، ومكان مقدارها وشروط دفعها " .

د - وأخيرا نصت المادة ٦٨ على أنه " يجب تبليغ مأمورية الضرائب المختصة بكل تعديل يطرأ على البيانات المنصوص عليها فى المادتين ٦٦ و ٦٧ من هذا القانون خلال أربعين يوما من تاريخ حدوثه " . ويلاحظ أن المادة ٣١ من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل نصت على أن " تبليغ التعدد يلات الطارئة على محتويات الكشوف المقدمة طبقا للمواد الخاضعة للضريبة على المرتبات والأجور ، انظر أحمد حكمت يوسف وانور فرج الفلاح ، المرجع السابق ص ٧٥ .  
(١) تقابل المادة ٣٢ مكرر من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٦٥، ٦٦، ٦٧ من القانون الى مأورية الضرائب السابـق ارسال الكشوف الأصلية اليها وذلك خلال أربعين يوما من تاريخ حدوث هذه التعديلات . وواضح أن القانون أشار الى التعديل الذى يتناول البيانات الواردة بالمادتين ٦٦، ٦٧ بينما اللائحة أضافت التعديل الذى يتناول المادة ٦٥ أيضا ، ولذلك يرى البعض بحق أنه من غير الجائز الاعتداد بها ورد فى اللائحة بشأن المادة ٦٥ ويتعين اجراء تعديل تشريعى فى هذا الصدد لأنه لا يجوز للائحة أن تخالف القانون باعتبارها أداة أدنى فى سلم التدرج القانونى (١) .

## ٢ - القرارات التى يلتزم بها الممول :

نصت المادة ٦٩ على أن " يلتزم كل شخص يتقاضى مرتبات أو مكافآت أو مزايا أو أجور أو إيرادات مرتبة لعدى الحياة يتجاوز مجموعها حدود الإعفاء المقرر للأعباء العائلية أيا كان مصدرها أو صادرها - بأن يقدم الى مأورية الضرائب المختصة خلال أربعين يوما من تاريخ التحاقه بالعمل أو من تاريخ تولد حقه فى الرتب كافة البيانات المتعلقة بمقدار ما يتقاضاه من مرتبات أو مكافآت أو مزايا أو أجور أو إيرادات مرتبة لعدى الحياة مع بيان اسمه ومحال اقامته وأسماء ومحال اقامة من يعمل لديهم أو من يدفعون له الايراد .

ويتضح أن الحكمة من هذا الالتزام تتحصل فى خلق نوع من الرقابة على أصحاب الأعمال وفيهم من يلتزمون بدفع الايراد الخاضع للضريبة وذلك بالزام الممول ببيان ما يتقاضاه واسم ومحل اقامة من يعمل لديهم أو من يدفعون له الايراد . غير أن مدة الأربعين يوما المنصوص عليها فى هذه المادة تحكيمية ولا تتفق مع الحكمة من الالتزام وكان الأجدر بالمشرع أن يوحد القاعدة ويجعلها ستين يوما أسوة بما قرره فى المادة ٦٥ المتعلقة بالالتزام أصحاب الأعمال .

(١) د . زكريا محمد بيومي " قانون الضرائب على الدخل " ، منشأة

كما يتضح أن هذا الالتزام قاصر على عمال ومستخدمى القطاع الخاص ، أما موظفى ومستخدمى الحكومة والقطاع العام ، فالقاعدة أنهم لا يلتزمون بتقديم الاقرار محل الدراسة . ويرجع ذلك الى أن هذه الجهات تستقطع من الايراد الخاضع قيمة الضريبة المستحقة وتورد ها الى مصلحة الضرائب فى الخصصة عشر يوما الأولى من كل شهر (١) ومع ذلك اذا كان المعمول التابع للحكومة يحصل علاوة على مرتبه الأصلية على مبالغ مما تسرى عليها الضريبة من أية وزارة أو هيئة عامة أو أى جهة ادارية أو وحدة من وحدات الحكم المحلى أو القطاع العام غير جهة عطسه الأصلية فانه يجوز له أن يقدم اقراره مباشرة الى المأمورية المختصة (٢) .

غير أن المعمول يلتزم بتقديم الاقرار الى مصلحة الضرائب فى حالة ما اذا كان يحصل من جهات غير حكومية على ايرادات خاضعة للضريبة ، وسواء كان كل من هذه الايرادات يبلغ النصاب الذى يجعله خاضعا للضريبة ، أو كان بعض هذه الايرادات يبلغ النصاب وبعضها لا يبلغه ، أو كان كل ايراد على حدة لا يخضع فى ذاته للضريبة لعدم تجاوزه حد الاعفاء فى حين أن المجموع يتجاوز هذا الحد لأن الضريبة تحسب على أساس مجموع ما يستولى عليه صاحب الشأن وسعرها تصاعدى . وفى هذه الحالة يجسب أن يتضمن الاقرار بيان مجموع الايرادات التى تخضع للضريبة واسم الجهة التى يختارها المعمول لكى تخصم لحساب مصلحة الضرائب قيمة فرق الضريبة الناشئ عن تطبيق السعر التصاعدى على مجموع الايرادات ، فاذا لم يحدد المعمول هذه الجهة فان مأمور الضرائب يقوم بتعيينها (٣) .

- (١) راجع المادة ٣٨ من اللائحة التنفيذية للقانون .
- (٢) راجع المادة ٥٩ بند ٢ من القانون والمادة ٣٦ من اللائحة التنفيذية .
- (٣) انظر ، أحمد حكمت يوسف وأنور فرج الفلاح ، المرجع السابق ، ص ٧٧ و ٧٨ . راجع المادة ٣٣ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتى تسرى على كل من =



كذلك قد يلزم الممول ، ليس فقط بتقديم الاقرار الضريبي ، بل أيضا بتوريد الضريبة الى مصلحة الضرائب خروجاً على قاعدة الحجز من المنبع على ما سنرى .

### ثانياً : تحصيل الضريبة :

يلجأ المشرع الضريبي الى طريقة الحجز من المنبع كـلمـن سمحت له الظروف بذلك لضمان غزارة الحصيلة وتضييق فرص التهرب الضريبي فضلاً عن تسهيل العمل على الادارة الضريبية . وتعتبر العتبات والأجور من الأوعية المناسبة لتطبيق هذه الطريقة ، ولذلك فالقاعدة هي تحصيل هذه الضريبة من المنبع الا اذا حالت الظروف دون ذلك فيلتزم صاحب الإيراد بتوريد الضريبة بنفسه .

#### ١ - قاعدة الحجز من المنبع :

نصت على هذه القاعدة المادة ٧٠ من القانون الحالي بقولها : " يلتزم أصحاب الأعمال والملتزمون بدفع الإيراد الخاضع للضريبة بأن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها في المادة ( ٥٨ ) من هذا القانون قيمة الضرائب المستحقة .

ويتعين عليهم أن يوردوا الى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر قيمة ما خصموه من الدفعات التي أجروها في الشهر السابق .

ويجوز أن تحدد اللائحة التنفيذية مواعيد أو شروطاً خاصة بالشركات والمنشآت والهيئات الخاصة والجمعيات والمؤسسات التعليمية التي تستخدم خمسين شخصاً فأكثر .

ويلاحظ أن المدة التي يتم خلالها توريد حصيلة الضريبة تختلف بحسب الأحوال على النحو الآتي :

أ - اذا كان الإيراد الخاضع بصرف شهرياً ، فإنه يتعين توريد الضريبة الى المأمورية المختصة في الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للصرف (١) .

= يتقاضى إيراداتها ما يخضع للضريبة على المرتبات ولا تسرى

عليه أحكام الخصم من المنبع .

(١) راجع المادة ٣٨ من اللائحة التنفيذية للقانون .

ب - اذا كان الايراد الخاضع يتم دفعه في فترات تزيد عن الشهر أو كان يدفع سنوياً كالايرادات المرتبة لعدى الحياة في بعض الحالات وكذلك الاستحقاق الثابت في الوقت فانسه يتعين توريد الضريبة الى المأمورية المختصة في خلال الخمسة عشر يوماً التالية للشهر الذى تم دفع الايراد فيه .

ج - اذا كان الممول يتقاضى فوق راتبه أو أجره الشهري مبالغ أخرى غير ثابتة المقدار كان تكون نسبة مئوية من الراتب أو في صورة أتعاب أو هبات أو مكافآت دورية ، أو كان يتقاضى أجراً عرضياً ، فانه يجب توريد الضريبة المستحقة على هذه المبالغ الى المأمورية المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر الذى أجرى فيه الخصم ، وتسوى الضريبة في آخر السنة ، وتورد الفروق الى المأمورية المختصة (١) .

د - اذا كان الممول يحصل على راتبه في صورة مبالغ غير محددة القيمة ، كالمكافآت غير الشهرية أو الأتعاب ، فان الضريبة المستحقة على هذه المبالغ تسوى في آخر السنة وتورد الى مأمورية الضرائب في خلال الخمسة عشر يوماً التالية لانتهاء السنة مع بقاء صاحب العمل مسؤولاً عن توريدها لمصلحة الضرائب (٢) .

هـ - وأخيراً ، رأينا أن المادة ٣٢ من اللائحة التنفيذية أجازت توريد الضريبة بصفة مؤقتة في آخر كل ثلاثة أشهر من كل عام على أساس ربع الضريبة التي استحققت أو كانت تستحق عن السنة الماضية وذلك بالنسبة للشركات والمنشآت والهيئات الخاصة والجمعيات والمعاهد التعليمية التي تستخدم خمسين شخصاً فأكثر .

وفي كل الأحوال عند تسوية الضريبة نهائياً في آخر السنة ، تقوم الجهات المدينة بالايراد الخاضع فوراً يدفع ما يكون مطلقاً مصلحة الضرائب زيادة عما دفعته أو تقوم باسترداد ما قد

(١) المادة ٣٧ من اللائحة التنفيذية للقانون .

(٢) انظر ، د ، زكريا بيومي ، المرجع السابق ، ص ٤٢٢ .

تكون قد دفعته زيادة على ما هو مستحق للمصلحة (١) .

## ٢ - التزام الممول بتوريد الضريبة :

يلزم المشرع الممول بتوريد الضريبة في الحالات التي يصعب فيها تطبيق طريقة الحجز من المنبع ، ويتضح ذلك بجملة في الحالتين الآتيتين :

أ - إذا كان صاحب العمل أو الملتزم يدفع الأيراد الخاضع غير مقيم في مصر ، أو لم يكن له فيها مركز أو منشآت ، فهنا يلتزم الممول نفسه بتوريد الضريبة .

ب - إذا كان الأيراد الذي يبلغ مجموعه حد الخضوع للضريبة يتكون من عناصر يقل كل منهما على حده طين هذا الحد . وقد نصت على ذلك المادة ٧١ من القانون ، وألزامت المادة ٣٣ من اللائحة التنفيذية أن يقدم الممول إقراره في الحالتين خلال شهرين من كل عام على النموذج رقم ٢٦ ضرائب أو أية ورقة شاملة للبيانات الواردة به .

ويتم التحصيل بالتطبيق للقواعد العامة التي نظمها الفصل الأول والثاني من الباب الثامن من الكتاب الثالث من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ كذلك تخضع هذه الضريبة لكافة الأحكام العامة المنصوص عليها في هذا الكتاب والمتعلقة بتقادم دين الضريبة والجزاءات المقررة . . . الخ . وتكون مراجعة حسابات الجهات الحكومية ووحدات الحكم المحلي للتثبت من صحة تطبيق أحكام القانون واللائحة التنفيذية والتعليمات التفسيرية المتعلقة بهذه الضريبة منوطة بالمأمورية المختصة على النحو الذي حددته المادة ٢٨ من اللائحة التنفيذية للقانون .

---

(١) انظر ، زكي بدر سالم : " ضريبة كسب العمل والضريبة العامة على الأيراد " ، ١٩٥٠ ،

### ثالثا : الاعتراض والطعن :

نصت على ذلك المادة ٧٢ من القانون بقولها :  
" للممول خلال شهر من تاريخ تسليم الايراد الخاضع للضريبة  
أن يعترض على ربط الضريبة بطلب يقدم الى الجهة التي قامت  
بخصم الضريبة .

ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعا  
بردها الى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما  
من تاريخ تقديمه .

وتتولى المأمورية فحص الطلب فإذا تبين لها جديسة  
الاعتراضات التي أبداه الممول قامت باخطار الجهة المشار اليها  
لتعديل ربط الضريبة أما اذا لم تقتنع بصحة الاعتراضات فيتعيين  
عليها احوالة الطلب الى لجنة الطعن المنصوص عليها في المادة  
(١٥٧) من هذا القانون مع اخطار صاحب الشأن بذلك بخطاب  
موصى عليه بعلم الوصول خلال ثلاثين يوما من تاريخ الاحالة .

وتعتبر هذه المادة مما استحدثه القانون رقم ١٥٧ لسنة  
١٩٨١ ولم يكن لها مقابل في القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وما لحقه  
من تعديلات ، وهي مقرة لمصلحة الممول الذي يجوز له الاعتراض  
على ربط الضريبة بطلب يقدم الى الجهة التي قامت بخصم  
الضريبة وموضحا به أوجه اعتراضه سواء تعلق الأمر بحساب الضريبة  
أو بتطبيق أحكام القانون أو اللائحة أو غير ذلك في خلال شهر  
من تاريخ تسليم الايراد الخاضع للضريبة .

ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الاعتراض مشفوعا بردها ،  
أي برأيها في الاعتراضات التي أبداه الممول ومذكرة حسابية  
تحدد الايرادات التي حصل عليها الممول ومقدار الضريبة  
وغير ذلك من مستندات ترى تقديمها لتأييد وجهة نظرها ،  
وذلك الى المأمورية المختصة وفي خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديم  
طلب الممول (١) .

(١) انظر المادة ٤٠ من اللائحة التنفيذية .

وتتولى العمومية المختصة فحص الطلب فاذا تبين لها جدية الاعتراضات التي أبدتها المعمول قامت باخطار الجهة المشار اليها لتعديل ربط الضريبة ، أما اذا لم تقتنع بصحة الاعتراضات فيتعين عليها احوالة الطلب الى لجنة الطعن والتي تختص بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المعمول والصلحة (١) مع اخطار صاحب الشأن بذلك بخطاب موصى عليه بعلم الوصول خلال ثلاثين يوما من تاريخ الاحالة .

وهذا نكون قد انتهينا من شرح أحكام الضريبة على المرتبات والأجور ، وننتقل الآن الى دراسة النوع الثاني من الاقتطاع الضريبي الذي فرضه المشرع على الايراد الناتج عن العمل ، ولكن في هذه المرة تصيب الضريبة الايراد الناتج عن العمل الحر وليس التابع ونقصد بذلك الضريبة على المهن الحرة .

---

(١) انظر المادة ١٥٩ من القانون .



# البايز السائوس

الضريبة على أرباح المهن  
غير التجارية

L'impôt sur les bénéfices non

Commerciaux

.....





مقدمة :

عرفت مصر الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، والمهنة الحرة ، لأول مرة في العصر الحديث في فبراير سنة ١٩٣٩ وذلك بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وكما هو الشأن في غالبية نصوص هذا القانون ، فقد استلهم المشرع المصري الأحكام المنظمة لهذه الضريبة من القانون الفرنسي الصادر سنة ١٩١٧ . ونظرا لأن هذه الضريبة تفرض على دخول أرباب المهن الحرة الذين لا تتوافر فيهم صفة التاجر مع صعوبة حصرهم ضريبيا ، ولأن دخولهم تعتبر خليطا غير قبليسي *hétéroclite* ، فهي تفرض طبقا لناتج العمل المستقل ذو الطابع العقلي ، كما تفرض على دخول بعض المكاتب التي تقوم بأعمال معينة ، فضلا عن أنها تسري على كل مهنة لا تخضع لضريبة نوعية أخرى ، فإنها من أكثر الضرائب تهربا مما حدا بالمشرع الفرنسي إلى إدخال العديد من التعديلات على الأحكام المنظمة لها (١) .

وقبل القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ مر تنظيم هذه الضريبة في مصر بالعديد من التطورات . ففي مرحلة أولى ، من أول فبراير ١٩٣٩ حتى آخر ديسمبر ١٩٥٠ ، كانت تفرض على أساس المظاهر الخارجية بطريقة جزائية على أرباب مهنة محددة على سبيل العصر . وفي مرحلة ثانية ، من أول يناير ١٩٥١ حتى آخر ديسمبر ١٩٥٤ ، أصبحت الضريبة تفرض طبقا أساس الأرباح الفعلية ، كما أنها جعلت ضريبة القانون العسكاري التي تسري على أرباب كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى .

(١) راجع في ذلك :

- BARRERE(A.): "Institutions financières",  
Dalloz, 1972, p. 293 et pp. 305 - 306.  
-TROTABAS(L.) et COTTERET(J.M.): "Droit  
Fiscal" Dalloz, op.cit. p. 225 et 226.

وفي مرحلة ثالثة ، من أول يناير ١٩٥٥ حتى آخر ديسمبر ١٩٥٩ فرضت الضريبة مرة أخرى على أساس التقدير الجزافي بالنسبة المسمى بعض الممولين ، غير أنه من أول يناير ١٩٦٠ تم إلغاء التقدير الجزافي وأصبحت الضريبة تسرى بالنسبة لجميع الممولين على أساس الأرباح الفعلية (١) .

وقد جاء القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٢ واستحدث العديد من الأحكام التي تشير إلى أهمها فيما يلي (٢) :

### أ - في مجال التيسير على الممولين :

استحدث القانون العديد من الأحكام ونخص منها بالذكر رفع حدود الإعفاء للأعضاء العائلية مع إطلاق هذه الإعفاءات مطلقاً بلغ الربح ، وتخفيض نسبة الخصم تحت حساب الضريبة ، ورفع المسموح بنصفه من التبرعات إلى ٧٪ بدلاً من ٣٪ مع التوسع في الجهات المسموح بالتبرع لها بإضافة دور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي وجواز إرسال الأقرار الضريبي السنوي بالبريد الموصى عليه مع علم الوصول ، فضلاً عن تحديد التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة بواقع ٢٠٪ من الإيرادات في حالة عدم وجود دفاتر منظمة ، وأيضاً زيادة نسبة الاستهلاك المهني للكتاب والأدباء والفنانين والمؤلفين من ١٠٪ إلى ١٥٪ (٣) .

(١) انظر هذا التطوير بالتفصيل ، د . محمود رياض عطية المرجع السابق ص ٥٩٤ - ٦٣٤ ، وانظر كذلك د . حسين خلاف المرجع السابق ، ص ٢٣٠ وما بعدها .

(٢) انظر بالتفصيل ، موسوعة الضرائب في مصر ، السابق الإشارة إليها ، ص ٢٤ - ٢٩ ، والمذكرة الإيضاحية للقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٨١ ، ونشر خلال دراسة هذه الضريبة إلى هذه الأحكام بالتفصيل .

(٣) راجع المواد أرقام ٧٧ ، ٧٩ ، ٨١ ، ٨٥ ، ٨٩ مسن القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٨١ .

### ب - في مجال تحقيق العدالة الضريبية

تم تخفيض سعر الضريبة مع تعديل بدء السعر وقبض الشريحة فضلا عن السماح بخصم خسائر النشاط المهني من أرباح الخمس سنوات التالية للسنة التي تحققت فيها الخسارة أسوة بما يتم من ترحيل للخسائر في النشاط التجاري والصناعي (١).

### ج - في مجال تشجيع الادخار :

تم النزع على أن يعفى من الضريبة أقساط التأمين على حياة الممول لمصلحته أو مصلحة زوجه أو أولاده القصر بشرط ألا يزيد ما يخصم عن ١٥ ٪ من صافي الأيراد أو ١٠٠٠ جنيتها أيهما أقل (٢).

### د - في مجال تبسيط الضريبة وأحكام الربط والتحويل :

تضمن القانون العديد من الأحكام المستحدثة في هذا المجال ، ونذكر منها على سبيل المثال إطلاق حد الاعفاء للقضاء على المنطقة الحدية وما فيها من تعقيدات في حساب الضريبة ، ورفع بداية الخصم تحت حساب الضريبة من ٣ جنيتها إلى ١٠ جنيتها للتخفيف من ضغط العمل على المختصين في الجهات المنظمة بالخصم ، كذلك توريد المبالغ التي يتم خصمها تحت حساب الضريبة كل ثلاثة شهور بعد أن كان التوريد يتم كل خمسة عشر يوما ، فضلا عن أنه تم التوسع في نظام التعامل بالبطاقة الضريبية (٣).

ولقد وردت الأحكام المتعلقة بالضريبة على المهن في المرسوم التجارية في المواد من ٧٣ إلى ٩٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وذلك في الباب الرابع من الكتاب الأول . وستنقش دراستنا للأحكام المتعلقة بهذه الضريبة إلى الفصول الآتية :

(١) راجع المواد أرقام ٧٥ ، ٧٨ ، ٢٥ من القانون رقم ٢٨٧ لسنة

(٢) انظر المادة ٧٧ بند ٣ من القانون السابق الإشارة إليه .

(٣) انظر المواد أرقام ٨١ ، ٨٩ ، ٩٣ ، ٩٤ ، ١٢٩ ، ١٣٠ ،

١٣٨ من القانون السابق الإشارة إليه .

- الفصل الأول : خصائص الضريبة .
  - الفصل الثاني : نطاق سريان الضريبة .
  - الفصل الثالث : الاعفاءات المقررة منها .
  - الفصل الرابع : وعاء الضريبة .
  - الفصل الخامس : سعر الضريبة .
  - الفصل السادس : التزامات الممولين وربط وأداء الضريبة .
-

## الفصل الأول

خصائص الضريبة على أرباح المهن

### غير التجارية

الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ضريبة مباشرة نوعية ،  
تفرض على الأيراد الفعلي الصافي للمهن غير التجارية ، كما  
تسرى على أيراد كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى ،  
وهي ضريبة مهنية بحسب الأصل شخصية بحسب مصدر الأيراد ، فضلا  
عن كونها ضريبة سنوية وتأخذ بعداً الاقليمية . وعلى ذلك تتميز  
هذه الضريبة بالخصائص الآتية :

#### أولاً : انها ضريبة مباشرة نوعية :

الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ضريبة مباشرة  
بالتطبيق لمعيارى الراجعية وثبات واستقرار العادة الخاضعة  
للضريبة ، كما انها ضريبة نوعية لأنها لا تصيب إلا نوع معين من  
الأيراد وهو ذلك الناتج عن ممارسة الممول لعمل ما على وجه  
الاستقلال حتى لو اختلط العمل برأس المال طالما أن عمله  
هو العنصر الأساسي (١) في الربح .

وإذا كان اتحاد شخص المتحمل بعبء الضريبة Tax-bearer  
بشخص دافعها Tax-payer لا يثير الخلاف في الضريبة على  
المرتبات والأجور ومن ثم توصف بأنها مباشرة (٢) فإن تطبيق معيار

(١) انظر في شرح ذلك الفصل الأول من الباب الخاص .

(٢) راجع : GAUCOMET, op. cit., p. 193 et 194.

وبلاحظ أن البعض يذكر من بين الخصائص المميزة لهذه  
الضريبة "سهولة التهرب منها" ، انظر في ذلك د . د لاور  
على ود . محمد حمدي النشار : "دراسات في الضريبة على  
أرباح المهن الحرة" ، مكتبة النهضة المصرية ، ١٩٥٤ ، ص ٧٧  
و ٧٨ ، كما يصف البعض الآخر الفرق بين الضريبة التي =

الراجعة على هذا النحو على ضريبة المهن الحرة يثير العديد من التحفظات على كون هذه الضريبة من الضرائب المباشرة ، على الأقل من الناحية العملية . فنقل عبء الضريبة من أصحاب المهن الحرة (الممول القانوني) الى العميل (الممول الواقعي) من طريق زيادة ثمن الخدمة بمقدار الضريبة ، وبهذا أكثر ، أصبح من الأمور التي لا شك فيها . ويساعد على ذلك صعوبة تحديد إيراد هذه المهن على حدود دقيق من جهة ، وعدم الخضوع لنظام تسعير جبري أو ودي من جهة أخرى ، فضلاً عن اتساع نطاق تطبيق هذه الضريبة بسرطانها على كل نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى .

لذلك ، نعتقد أن الضريبة على المهن الحرة ضريبة مباشرة من الناحية النظرية ولكنها تقترب في طبيعتها من الضرائب غير المباشرة من الناحية العملية لوجود علاقة مباشرة بين الممول القانوني والممول الواقعي وتوافر إمكانية تغيير ثمن السلعة أو الخدمة التي ينتجها الأول وإمكانية نقل العبء الضريبي الى الثاني خاصة إذا سمحت ظروف السوق بذلك (١) .

ثانياً : انها تفرض على الإيراد الفعلي الصافي للمهن غير التجارية :

فالضريبة تفرض على الأرباح الصافية بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ، وتتشابه ضريبة المهن الحرة في هذا مع لضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . ومع ذلك إذا كان

= تفرض على مستخدمي القطاع العام والخاص والضريبة على المهن الحرة بعدم العدالة الصارح L'inégalité flagrante انظر في ذلك :

ALLAIS(M.): "L'impôt sur le capital", Ed. Hermann, Paris 1977, p. 48.

(١) انظر بصفة عامة جمال فوزي شمس: " ظاهرة التهرب الضريبي ، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها " ، رسالة دكتوراه ، حقوق عين شمس ، ١٩٨٢ ، ص ٤٠ - ٤٤ ولبيان ضالة حصيلة ضريبة =

الشرع قد أخذ في الضريبة الأخيرة بمبدأ الاستحقاق الذي بهما عليه يتحدد صافي الإيرادات المتعلقة بفترة معينة بالفرق بين الإيرادات والمصروفات المتعلقة بهذه الفترة بصرف النظر عن واقعة التحصيل والسداد ، فإنه قد أخذ في الضريبة الأولى بالأساس النقدي الذي بناءً عليه يتحدد صافي الإيرادات المتعلقة بفترة معينة بالفرق بين الإيرادات المحصلة خلال هذه الفترة والمصروفات المدفوعة خلالها بصرف النظر عن المدة التي تستحق عنها هذه الإيرادات أو تلك المصروفات وذلك باستثناء القيمة الانجارية للملك المطوك للممول وبزائل فيه مهنته ، إذ تعتبر هذه القيمة في حكم الانجارية المدفوعة (١) .

وطى ذلك تسري ضريبة المهن الحرة على الدخل المقبوض فعلاً ، ولا يكفي استحقاق الدخل ، بينما يكفي لسريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية استحقاق الدخل ولو لم يقبض . وقد أقرت محكمة النقض ذلك بقولها ان الضريبة على أرباح المهن الحرة وضربها من المهن غير التجارية . . يتحدد واطؤها بالأرباح التي قبضها الممول أو وضعت تحت تصرفه عن عطيات باشره . . . خلال السنة أو سنوات سابقة ، لا الأرباح التي استحققت ولم يتسلم قبضها بعد " واعتبرت عدم أخذ الحكم المطعون فيه بذلك مخالفة للقانون (٢) .

» المهن الحرة انظر ص ٧٨ وما بعدها .

(١) راجع د . حسن محمد كمال ود . سعيد عبد المنعم ، المرجع السابق ، ص ٣٥٦ .

(٢) انظر الطعن رقم ٣٤٢ سنة ٣٥ ق جاسة ١٤/٣/١٩٧٣  
ص ٤٢ ص ٤١٢ ، ويتفق هذا الحكم مع المادة ٧٦  
فقرة أولى وثانية من القانون رقم ١٥٧ لسنة

ثالثا : أنها تفرض على ايراد كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة  
نوعية أخرى :

يعبر عن ذلك بالقول بأن ضريبة المهن الحرة هي ضريبة  
القانون العام L'impôt de droit commun وذلك منذ  
القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، ومن قبل كانت الضريبة على الأرباح  
التجارية والصناعية هي التي تنفرد بهذه الخصصة . وعلى ذلك  
إذا لم يكن هناك نص صريح على إعفاء ايراد معين من الضريبة ،  
وكان هذا الايراد لا يخضع لضريبة نوعية أخرى ، فإنه يخضع  
للضريبة على أرباح المهن غير التجارية وذلك تساهم جميع  
الدخل في دفع الضريبة . وقد نص المشرع على ذلك في المادة  
٢٣ من القانون رقم ١٥٢ لسنة ١٩٨١ .

رابعا : أنها عينية بحسب الأصل وتأخذ ببعض الاعتبارات  
الشخصية :

فالأصل أن تكون ضريبة المهن غير التجارية عينية خالصة  
باعتبارها ضريبة نوعية على فرع من فروع الدخل . ولكن المشرع أخذ  
في هذه الضريبة ببعض الاعتبارات الشخصية مراعاة لظروف الممول  
فقرر إعفاء حد أدنى لازم لمعيشته ، وقرر أجرا تخفيضات في مقابل  
الأعمال العائلية . كما قرر خصم التكاليف التي تتفق على سبيل الحصول  
على الدخل ، وقرر فرض الضريبة بسعر تصاعدي فضلا عن إعفاء  
الأعضاء العاطلين في النقابات المهنية عند بداية ممارسة المهنة  
ولفترة محددة (١) .

وملاحظ أن المشرع احتفظ بالصفة العينية للضريبة في بعض  
الحالات على سبيل الاستثناء ، ومن ذلك تطبيق سعر نسبي واحد  
صغير أى تخفيض على كل مبلغ يدفع مكافأة على الارشاد أو  
التبليغ من أية جريمة من جرائم التهريب المعاقب عليها قانوننا ،

(١) انظر ، د . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٣٤٦



وكذلك على كل مبلغ يحصل عليه الأجانب غير المقيمين مسمون يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة لزيادةاتها للضريبة (١).

خاصا : انها ضريبة سنوية :

تسرى ضريبة المهن غير التجارية على الأرباح الصافية التي يحققها الممول خلال سنة ميلادية. وقد نصت على ذلك المادة ٢٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بقولها "تفرض ضريبة سنوية على صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل". كما نصت المادة ٢٦ من نفس القانون على ذات الصدا بقولها "تحدد الضريبة سنوياً على أساس صافي الأرباح خلال السنة السابقة".

غير أنه وإن كانت الضريبة سنوية إلا أن حسابها يكون نسبياً وذلك في الحالات التي تستحق فيها عن جزئ من السنة . فالضريبة على المهن الحرة تستحق عن كل مدة يمارس فيها الممول مهنته على أساس الأرباح المحققة في هذه المدة ، بعد ردها الى سنة كاملة وذلك اذا كانت المدة أقل من سنة ، ويطبق هذا الحكم كذلك في حالة انقطاع صاحب المهنة عن العمل ، أو وفاته (٢). وقد نصت على ذلك المادة ٨٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

وعلى ذلك لا يأخذ المشرع بنظام السنوات المتداخلة فسي الضريبة على المهن الحرة على عكس ما نصت عليه المادة ٣٢ بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

(١) راجع المادة ٨٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وانظر بالتفصيل الفصل الخاص بسعر الضريبة .

(٢) انظر د . دلاور على ، ود . محمد حمدي النشار ، المرجع السابق ، ص ٧٥ .

سادسا : أنها ضريبة اقليمية :

تفرض هذه الضريبة على الأرباح التي تتحقق من مزاولة المهنة أو النشاط في مصر . وقد نصت المادة ٧٤ من القانون الحالي على ذلك بقولها " يخضع للضريبة صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن والأنشطة غير التجارية المشار إليها في المادة ٧٣ من هذا القانون اذا كانت ناتجة من مزاولة المهنة أو النشاط في مصر " .

وبلاحظ أن هذه المادة مستحدثة في القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعتبر تقنيناً لما جرى عليه الفقه والقضاء في ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وتطبيقاً لذلك فإن الضريبة المصرية لا تسرى على أرباح المهن غير التجارية التي تزاوّل في الخارج ولو كان من ممارس المهنة صرباً ، لأن الأرباح لا تتولد هنا عن أموال يمكن اعتبارها أموالاً مصرية الأصل بالنظر الى صفة صاحبها ، ولكنها تنتج عن مباشرة عمل أساساً ، بينما تسرى الضريبة على أرباح الأجنبي الذي يمارس مهنته داخل مصر (١) .

وتطبق مصلحة الضرائب هذا المبدأ حتى على مقابل للخدمات المعارضة التي يؤديها المقيمين المصريين في الخارج أو المقيمين الأجانب في مصر ، فتعفى الأرباح الأولى من الضريبة وتخضع الثانية لها (٢) . ويرى البعض أن هذا الحكم منتقد على أساس أن العبرة يجب أن تكون بمركز أعمال الممول ، فطالما أنه يمارس عمله أساساً في مصر ، فإن أرباحه يجب أن تخضع للضريبة بشكل عام حتى ما تحقق منها عرضاً في الخارج ، إذ أن عمله في الخارج ليس إلا امتداداً لعمله بمصر . والعكس لا يسرى الضريبة على الأجنبي الذي يقد إلى مصر للقيام بعمل عارض

(١) انظر د . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ص ٣٤٦ .

(٢) وقد أخذ القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بهذا الاتجاه ،

كذلك نص عليه صراحة القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

في المادة ٨٠ منه .

كطبيب يأتي لأجراء عملية جراحية أو محام يأتي للدفاع في قضية لأن مثل هذا الشخص لا يكون متوطنا أو مقيما في مصر فضلا عن أن مركز أعماله يوجد في الخارج ومن ثم فهو لا يحتسب صرف المهنة في مصر (١).

ولا نعتقد في صحة هذا الاتجاه أمام صراحة نص المادة ٧٣ سالف الذكر فضلا عن صراحة نص المادة ٨٠ والذي يقضى بخضوع كل مبلغ يحصل عليه الأجنبي للضريبة إذا كان من غير المقيمين وكان يقوم بأية مهنة أو نشاط يخضع للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية. فضلا عن أن نصوص الضرائب يجب أن تفسر تفسيراً ضيقاً ومن ثم لا يجوز تقييد حق الخزنة في الحصول على الضريبة من الأجنبي بكونه متوطناً أو أن يكون مركز أعماله في مصر، والعكس صحيح بالنسبة للمصري الذي يمارس مهنة بالخارج. والواقع أنه إذا صراحة النص فلا محل للاجتهاد، وهذه الصراحة واضحة في المغايرة في الحكم بين السعر الخاص المقرر في المادة ٨ والتي تسرى على الأجانب والسعر العام المقرر في المادة ٧٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

بعد تحديد خصائص الضريبة على أرباح المهن غير التجارية، نتقل الآن إلى دراسة الأحكام المحددة لنطاق الضريبة.

(١) انظر في ذلك د. عبد الحكيم الرفاعي، المرجع السابق، ص ٣٩٥ وانظر أيضاً مؤلف "ضريبة المهن غير التجارية" من الناحية القانونية والمحاسبية" للأستاذين محمد رزق أحمد ومحمود مختار عبد الحميد، ١٩٥٠، ص ٧٢ - ٧٤ وانظر كذلك د. شريف رمسيس، المرجع السابق، ص ٣٠٩، ٣١٠.

## الفصل الثاني

### نطاق سريان الضريبة على أرباح المهن

#### غير التجارية

حددت المادة ٧٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هذا النطاق بالنص على أن "تفرض ضريبة سنوية على صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، التي يمارسها المعول بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل .

وتسرى هذه الضريبة على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى .

فإذا كان صاحب المهنة أو النشاط الخاضع لهذه الضريبة بالتطبيق لأحكام الفقرتين السابقتين يمارس نشاطا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو يتقاضى إيرادات تخضع للضريبة على المهن ، فتتعدد الضرائب النوعية التي يخضع لها المعول في هذه الحالة تبعا لتعدد أوجه النشاط أو الإيراد .

ويلاحظ أن القاسم المشترك بين العناصر الوصفية المحددة لنطاق سريان هذه الضريبة هو المهن الخاضعة . فالشخص الخاضع يتحدد بكل من يزاول مهنة حرة أو غير تجارية على وجه الاستقلال ويكون العنصر الأساسي فيها هو العمل . كما تتحدد المادة الخاضعة بصافي الأرباح الناتجة عن مزاوله المعول لمهنة حرة أو غير تجارية . وأخيرا تتحدد الواقعة المنشئة للضريبة بما يشيئ في هذه الأرباح فعلا وليس مجرد استحقاقها .

وعلى ذلك لن نفرد لكل عنصر من هذه العناصر بحث مستقل بل نحومنا فعلنا في الباب السابق ، ونكتفي بالتركيز على المهن الخاضعة وشروط هذا الخضوع لتحديد نطاق الضريبة على أرباح المهن غير التجارية .

## المبحث الأول

### المهنة الخاضعة للضريبة

تسرى الضريبة على المهنة الحرة وغيرها من المهنة فيسرى التجارية ، كما تسرى على كل مهنة أو نشاط لا يخضع للضريبة بومية أخرى وذلك على التفصيل الآتى :

#### أولا : المهنة الحرة وغيرها من المهنة غير التجارية :

ليس من السهل التفرقة بين المهنة الحرة وبين المهنة غير التجارية ، ولذلك لم يتفق الفقه على تعريف جامع مانع لها ، كما لم يتضمن القانون مثل هذا التعريف وإنما استعمل المشرع كلا من العبارتين مكان الأخرى . فهما كلمتان مترادفتان<sup>(١)</sup> للتعبير عن مزاوله الممول لمهنة يتوافر فيها العناصر الآتية (٢) :

١ - أن قوام هذه المهنة هو العمل ، وإن كانت تحتاج فى أغلب الأحيان الى استخدام رأس المال بصفة ثانوية . أما إذا قلب عنصر رأس المال ، خرجت المهنة من عداد المهنة فيسرى التجارية أو الحرة وأصبحت من المهنة التجارية التى تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

٢ - تستلزم مزاوله هذه المهنة توافر شئ من الثقافة العلمية أو الكفاءة أو الخبرة أو الفن فحين يزاولها .

---

(١) انظر على سبيل المثال ، د . محمود رياض عطيه ، المرجع السابق ، ص ٦١١ ، د . زكريا بيومي ، المرجع السابق ، ص ٤٣٤ .

(٢) انظر بالتفصيل ، محمد رزق أحمد ومحمود مختار عبد الحميد المرجع السابق ، ص ٦٥ - ٦٧ ، د . دلاور على ود . محمد حمدى النشار ، المرجع السابق ص ٨٠ - ٨٣ .

٣ - احتفاظ صاحب المهنة باستقلاله في العمل الذي يقوم به ، فهو يعمل لحسابه وتحت مسؤوليته والتالي اذا كان صاحب المهنة تابعاً لغيره فان المهنة تتجرد من صفتها كمهنة حرة أو غير تجارية ويخضع الايراد الناتج عن العمل التابع للضريبة على العتبات والأجور .

٤ - وأخيراً ، يرمى صاحب المهنة الى تحقيق الكسب لنفسه .

وعلى ضوء هذه العناصر استقرت محكمة النقض على التعريف الآتي للمهنة غير التجارية (١) : " المهنة غير التجارية هي المهنة التي يباشرها الممولون بصفة مستقلة والتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل ويقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل صدره الأول والغالب وقد اعتبرت محكمة النقض ذلك معياراً فاصلاً بين المهنة الحرة وغيرها وذلك بقولها : " فاذا كان الحكم المطعون فيه قد أقام قضاءً على أن معيار التفرقة بين المهنة التجارية الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والمهنة غير التجارية هو الغرض من تلك المهنة ، بحيث اذا كان الغرض منها مباشرة مبيعات تتعلق بأشياء مادية فهي من المهنة الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية وأن كان الغرض منها انتاج عمل يعد ذممة للقرينة والعواهب فلا تعدد الأرباح الناتجة عن بيع شطاره للغير أرباحاً تجارية تخضع لضريبة التجارة ، وهو معيار غير منضبط للمهنة غير التجارية يكشف عن

(١) انظر الطعن رقم ٤٧٢ لسنة ٣٠ ق لجلسة ١٣/٤/١٩٦١  
س ١٢ ص ٣٧٠ ، والطعن رقم ١٩٠ لسنة ٣٨ ق لجلسة  
١١/١٢/١٩٧٤ س ٢٥ ص ١٣٩٦ ، والطعن رقم ٥٧ سنة  
٣٩ ق لجلسة ١٢/٣/١٩٧٥ س ٢٦ ص ٥٦٠ . وبلا حظ  
أن هذه الأحكام كانت مخصصة المادة ٧٢ من القانون رقم  
١٤ لسنة ١٩٣٩ وهي تقابل المادة ٧٣ من القانون الحالي  
رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

الصور في استظهار عناصرها ومقوماتها". كما اشترطت أن يكون العمل مستهدفا لتحقيق الربح دون تفرقة في خصوص فرض الضريبة بين الشخص الطبيعي وبين الشخص الاعتباري .

ويرى البعض أن الحكمة من النص على المهن غير التجارية بجانب المهن الحرة ، هي أن المشرع أراد أن يرسم طريقين لتحديد نطاق الضريبة ، الطريق الأول هو الطريق المباشر ، وذلك بما قصده المشرع من كلمة المهن الحرة ، والطريق الثاني هو الطريق غير المباشر ، وذلك عن طريق استبعاد المهن التجارية والصناعية فلا يبقى بعد ذلك إلا المهن غير التجارية ، وتحديد نطاق الضريبة بهذا الشكل يجعلنا أقل عرضة للتعرض إلى الخطأ (١) وتطبيقا لذلك أخضعت مصلحة الضرائب الأرباح التي يحققها الطبيب من تأجير عيادته بمعداتها إلى الضريبة على أرباح المهن غير التجارية باعتبار ذلك نشاطا غير تجاري لا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (٢) .

ومن أمثلة المهن التي تخضع للضريبة مهنة المحامي والطبيب والمهندس ، والمحاسب والخبير والفنان والمؤلف ، والمحلل النفسي والمعدك والدابة التي تزاو مهنة الولادة ، وقارى الكف والمنجم ، والسنديك والعصفى القضائى . كما يخضع النقوط للضريبة وكذلك الجائزة التشجيعية للمخرج السينمائى لأن الأرباح الخاضعة للضريبة هي تلك التي تتصل بالنشاط المهني للممول اتصال السبب بالسبب ولو تحقق الربح بصفة عرضية (٣) .

(١) د . محمد طه بدوى ود . محمد جعدى النشار: "أصول

التشريع الضريبى المصرى" ، دار المعارف ، ١٩٥٩ ، ص

٧٩٧ .

(٢) التعليقات التفسيرية رقم ١١ الصادرة فى ٢٥ / ١ / ١٩٧٦ .

(٣) انظر التعليقات التفسيرية رقم ٣ ورقم ١٢ للمصادرة

٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

ولنا عدة ملاحظات على المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية :

- فلاحظ على هذه المهن أنه لا يمكن تحديدها على سبيل الحصر ، ومن ثم فإن ما يصدر من قرارات وزارة أو تعليمات تفسيرية باعتبار مهنة معينة مهنة حرة أو غير تجارية يعتبر مقسرا أو مفسرا لها ويطبق من تاريخ العمل بالقانون . وهذا القرار الكاشف لا يتضمن أثرا رجعيا ، كما أن سرهانه من تاريخ نشره يعتبر مخالفا للدستور (١) .

- كما يلاحظ أن وصف مهنة معينة على أنها حرة أو غير تجارية ليس وصفا سرافديا ، فقد يتغير هذا الوصف تبعا لتفسير القوانين واللوائح المنظمة للمهنة . وإن ثم فقد يعتبر نشاطا معيناً مهنة حرة أو غير تجارية في فترة معينة ، ولا يعتبر كذلك في فترة أخرى ، والعكس قد لا يعتبر مهنة حرة أو غير تجارية في وقت ما ثم يعتبر كذلك في وقت آخر . ومن أمثلة الفرض الأول : حالة الأطباء الممارسين والأخصائيين بالهيئة العامة للتأمين الصحي ، فقد ذهبت مصلحة الضرائب في سنة ١٩٧٤ التي أن يتقاضاه هؤلاء الأطباء من الهيئة العامة للتأمين الصحي يخضع بالكامل للضريبة على أرباح المهن الحرة ، ثم عدلت عن هذا التكييف في سنة ١٩٧٧ بناء على حكم أصدرته محكمة النقض باعتبار أن العلاقة التي تربط الطبيب بالهيئة هي علاقة عمل ، ومن ثم يخضع ما يتقاضاه عنه للضريبة على المهن الحرة والأجور (٢) . ومن أمثلة الفرض الثاني حالة الأبرار الذي يحصل عليه المرشدون

(١) انظر د . أحمد محمود حسني ، عبادي : قضاة النقض الضريبي

رقم ٣٠٩ - ٣١١ ، المرجع السابق ، ص ٣٨٩ ، ص ٣٩٠ .

(٢) انظر التعليمات التفسيرية رقم ١٠ الصادرة في ٣/١٢/١٩٧٤

وحكم محكمة النقض الصادر في الطعن رقم ٤٥٨ لسنة

٤١ ق بجلسة ١٥/١/١٩٧٦ ، والتعليمات التفسيرية

رقم ١٠ ( ملحق ) الصادرة في ٢/٢/١٩٧٧ .



السياحيين من مزاولتهم مهنة الارشاد السياحي ، فقد كسبان يخضع للضريبة على العتبات وذلك حتى صدر القانون رقم ١٢١ لسنة ١٩٨٣ في شأن المرشدين السياحيين ونقابتهم والذي أدى بمصلحة الضرائب الى العدول عن التعليمات السابقة على هذا القانون ، واخضاع المرشد السياحي للضريبة على أرباح المهن غير التجارية باعتباره عضواً في نقابة مهنته ويحمل مستقلاً في الحالات التي تتوافر فيها تبعيته لاحدى الهيئات أو الشركات (١) .

- وأخيراً يلاحظ أن الانسجام الضريبي L'harmonisation fiscale يقضى بضرورة خضوع أرباب الحرف للضريبة طبقاً لأرباح المهن غير التجارية بدلا من خضوعهم للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على نحو ما هو مقرر في المادة ١٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . ذلك لأن العنصر الأساسي في المهن التي يعطون بها هو العمل ولا يحتل رأس المال إلا دوراً ثانوياً ، كما أنهم يحتفظون في عطيتهم باستقلالهم . ولذلك يرى البعض بحق أن الوضع الطبيعي هو اخضاع أرباب الحرف للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، لأنه يجب معاملة الممولين المتماثلين معاملة واحدة ، تحقيقاً للعدالة الضريبية ولعدم خلق أوضاع تجافس المنطق ولا تتفق مع العدالة (١) ، خاصة وأن المشرع أخضع للضريبة على المهن غير التجارية أرباب كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى .

ثانياً : أرباب كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى :

طبقاً للمادة ٧٣ من السابق الإشارة إليها تعتبر ضريبة المهن غير التجارية هي ضريبة القانون العام التي تسرى طبقاً لإيراد كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى (٢) .

(١) راجع ، د . دلاير على ود . محمد حمدي النشار ، المرجع

السابق ، ص ٨٨ - ٩٠ .

(٢) انظر الفصل الأول من هذا الباب .

وفي تفسير عبارة " كل مهنة أو نشاط " ذهبت محكمة النقض الى أنه " لا وجه للقول بأن المهنة والنشاط مترادفان لأن المشرع منزه عن إيراد المترادفات ، والواقع أنهما متغيران إذ أن المهنة تستوجب الانقطاع والاحتراف بنية الكسب بينما النشاط لا يعنى الاحتراف أو التكرار بل يكفي فيه بذل الجهد لفترة قد تطول يعقبها انتاج يدر على صاحبه ربحاً لا يخضع لضريبة أخرى فيتعين اخضاعه لضريبة المهن غير التجارية باعتباره المظهر المادي لمزاولة النشاط وأن لم يرق الى حد الامتهان أو الاحتراف كما لا يلزم أن يكون قصد الربح متوافراً عند بدء مزاولة النشاط ويكفي أن يكون هذا القصد هو أحد الدوافع التي دعت اليه" (١) . وقد أكدت محكمة النقض على هذا التفسير بقولها " وكلمتا "المهنة" و "النشاط" - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - وصفان متغيران رددهما الشارع بهنهما بلفظ "أو" (٢) .

وعلى ذلك فان مزاولة الشخص لعمل ما على وجه التكرار والاعتiad مما يجعله مهنتاً له بقصد الحصول على ايراد ، ومقدم لخضوع هذا العمل لضريبة نوعية أخرى ، يجعل الضريبة على أرباح المهن غير التجارية تسري عليه باعتبارها ضريبة القانون العام . أما النشاط ، فيرى البعض أنه يجب أن ينطوي على قدر من الاستثمار ، فهو أكبر من العمل العارض ولكنه في نفس الوقت أقل من الامتهان ، ومن ثم لا تسري الضريبة على الايراد السدّي يتولد عن نشاط عارض ، كما لا تسري على الايراد الذي ينتج من محض الحظ والصدفة دون ممارسة نشاط ما (٣) .

(١) الطعن رقم ٤٧٢ لسنة ٣٠ ق بجلسة ١٢/٧/١٩٦٦ ، س

١٧ ، ص ١٧٩٣ .

(٢) الطعن رقم ٤١١ لسنة ٤١ ق بجلسة ٢٢/٤/١٩٧٦ ، س

١٢ ، ص ٩٩٤ .

(٣) راجع في ذلك ، عبد الرزاق الجرف : " نظام الضرائب

العصرى - الضريبة على المهن غير التجارية " ، ١٩٥٣ ، ص

٥٨ ، د . شريف رمسيس ، المرجع السابق ، ص ٣١٥ .

ومن أمثلة النشاط الذى يخضع للضريبة على المهن فيسـر التجارية باعتبارها ضريبة القانون العام :

- تأجير حق الاطلاق : فصاحب المبنى الذى يؤجر استعمال سطح المبنى أو حوائطه الخارجية للإعلانات أو واجهة داره ليضع أحد التجار اعلانات على لوحة خشبية مثبتة فى هذه الواجهة يخضع ايراده من ذلك للضريبة على أرباح المهن فيسـر التجارية باعتبارها ضريبة القانون العام ، ما لم يكن المؤجر من الخاضعين أصلا للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية اذ تدخل أرباحه من تأجير حق الاطلاق لنفـس الضريبة تطبيقا للمادة ٢٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وشرط ألا يكون ذلك من قبيل التركيبات التى تقام على أسطح أو واجهات العقارات وتكون مؤجرة أو مقابل نفع أو أجر ، لأنها تخضع عندئذ للضريبة على العقارات المبنية باعتبارها فى حكم العقارات وفقا للقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ (١).

- واستغلال الورثة لحق مورثهم على مصنفات : اذا قام الورثة بذلك مباشرة بقيامهم بطبع ونشر المصنف ويبيعه للجمهور أو من طريق غير مباشر بالالتجاء الى الناشر نظير مبلغ معين يدفع لهم دفعة واحدة أو على دفعات دورية ثابتة أو متغيرة ، مع احتفاظهم بالحق نفسه ، فان الأيراد الناتج عن ذلك يعتبر ربحا لا يخضع لضريبة نوعية أخرى ، وتسرى عليه ضريبة الأرباح غير التجارية . أما اذا قام الورثة ببيع حق مورثهم بالكامل - وهو الحق الذى قوم ودخل ضمن عناصر تركة مورثهم - فان ما يحصلون عليه كدمن لهذا البيع لا يعتبر ايرادا ، بل يعتبر ردا لرأس المال الذى يقوم به الحق فى التركة ومن ثم لا يخضع هذا الثمن لـ أى ضريبة (٢) .

- (١) انظر ، د . محمود رياض عطية ، المرجع السابق ، ص ١١٥ ، ص ٦١٢ ، د . زكريا بيومى ، المرجع السابق ، ص ٤٤٠ .  
(٢) انظر التعليقات التفسيرية العامة رقم ٣ لسنة ١٩٥٦ والصادرة فى ٢٣ / ٢ / ١٩٥٦ . وانظر الحكم المستحدث فى البند الخاص من المادة ٨٥ من القانون الحالى والتي أفتت أرباح تأليف وترجمة الكتب والمقالات من الضريبة .

ويشور التساؤل عما إذا كانت الضريبة على المهن غير التجارية تسرى على إيراد كل نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى بصفة مطلقة أم أن هناك قيوداً معينة تلزم لسريان الضريبة . ويمكن التفرقة في هذا الصدد بين اتجاهين :

الأول : ويشترط لسريان الضريبة أن يكون قوام النشاط هو العمل ، أما إذا كان قوامه تضافر رأس المال والعمل ، ولم يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية لعدم توافر شروط الخضوع لها ، فإنه يكون بمنأى من ضريبة المهن الحرة . وصيغة أخرى لا يترتب على كون ضريبة المهن الحرة هي ضريبة القانون العام أن تسرى على كل مهنة لا تسرى عليها ضريبة أخرى مهما كان قوامها وإنما تسرى على كل مهنة أو نشاط لا يخضع أصلاً لضريبة نوعية أخرى ، وليس كل مهنة أو نشاط خاضع أصلاً لأحدى الضرائب النوعية ، وإن لم تتسع له هذه الضرائب لعدم توافر شروط الخضوع لها (١) .

والثاني : يرى أن كل نشاط لا تتسع له أية ضريبة نوعية أخرى يجب أن يخضع لضريبة المهن الحرة حتى ولو كان قوام هذا النشاط هو تضافر رأس المال والعمل ، فعلى خلاف الحال في الضرائب الأخرى نجد الشرع هنا في غنى عن تحديد الأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضريبة فهي باعتبارها ضريبة القانون العام تسرى على كل نشاط لا يخضع لغيرها من الضرائب إلا إذا قرره الشرع صراحة أعلاً . ناتج هذا النشاط من الضريبة (٢) .

(١) انظر في ذلك د . محمد طه بدوي ، ود محمد حمدي النشار ، المرجع السابق ، ص ٧٩٨ - ٨٠٠ ، وفي نفس الاتجاه انظر د . زكريا بيومي ، المرجع السابق ، ص ٢٣٩ .

(٢) انظر في ذلك ، على الشافعي والسيد حبيب " الضريبة على أرباح المهن الحرة " ، ص ٥٣ ، ومن نفس الاتجاه انظر د . شريف رمسيس ، المرجع السابق ص ٣١٧ .

ونحن نؤيد الأخذ بالرأى الثانى من ضرورة خضوع أى ايراد لا يخضع لضريبة نوعية أخرى للضريبة على المهن غير التجارية باعتبارها ضريبة القانون العام ، فضلا عن أن المشرع لم يقصد النشاط الخاضع بأية شروط وأن نصوص التشريع الضريبى أمارة ويجب الأخذ فى تفسيرها بنبدأ التفسير الضيق ، فان جميع الإيرادات يجب أن تساهم فى الأعباء العامة كما أنها تستفيد من الاتفاق العام . كما أن القول بغير ذلك مجرد الضريبة ممن فائدتها كضريبة القانون العام ويفتح الباب أمام التلاعب على هامش القانون . وأخيرا فان الرأى الأول يتناقض مع نص المادة ١١٩ من الدستور والتي تنص صراحة على أن " انشاء الضرائب العامة يتعدى لها أو الغائها لا يكون الا بقانون ولا يعفى أحد ممن أدائها الا فى الأحوال المبينة فى القانون " .

وتأسيسا على ذلك ، والى أن يتدخل المشرع بنص صريح يحدد المعاملة الضريبية لصكوك الاستثمار التي تصدرها شركات تلحق الأموال لاستثمارها وفقا للمادة السادسة من القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ ، نرى خضوع الأرباح الموزعة على هذه الصكوك للضريبة على أرباح المهن غير التجارية طبقا لحكم الفقرة الثانية من المادة ٧٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ باعتبارها ضريبة القانون العام (١) .

(١) انظر فى الخلاف حول التكييف القانونى لهذه الصكوك وما ترتب على ذلك من اختلاف الحكم حول خضوعها للضريبة من عدمه ، وكذلك الخلاف حول ماهية الضريبة التي تخضع لها هذه الصكوك : الدراسة التي أعدها مكتب المحاسب مصطفى شوقي " المعاملة الضريبية لصكوك الاستثمار وصكوك التمويل " ، الأهرام الاقتصادى ، عدد ٢٧ : ١٩٨٨/٩/١٩ ، ص ٣٤ - ٤١ ، ابراهيم طلعت : " المعاملة الضريبية للشركات العاملة فى مجال تلحق الأموال لاستثمارها " الأهرام الاقتصادى ، عدد ٣٢ : ١٠٢٤ ، ٨٨/١٠/٢٤ ، ص ٢٠ و ٢١ ، وانظر د . أحمد شرف الدين : " الدليل =

## المبحث الثاني

### شروط الخضوع للضريبة

لا يكفي لسريان الضريبة على المهن غير التجارية أن تكون بصدد مهنة حرة أو غير تجارية ، أو مهنة أو نشاط لا يخضع للضريبة نوعية أخرى ، وإنما يلزم أن تتوافر الشروط الآتية جميعها فـ في النشاط الاقتصادي حتى يخضع للضريبة (١) :

- ١ - مزاولة المهنة بصفة فعلية .
- ٢ - مزاولة المهنة بصفة مستقلة .
- ٣ - قصد تحقيق الربح .
- ٤ - مزاولة المهنة فـ في مصر .
- ٥ - احتـراف المهنة .

ونستعرض فيما يأتي هذه الشروط بشئ من التفصيل .

#### أولا : مزاولة المهنة بصفة فعلية :

يشترط لاستحقاق الضريبة مزاولة المهنة فعلا ، أي أن يقـوم العمل بالعمل اللازم لهذه المزاولة ، فإذا لم يتوافر هذا الشرط

= القانوني لتوظيف الأموال " ، كتاب الأهرام الاقتصادي التاسع نوفمبر ١٩٨٨ ، ص ٢٠٦ - ٢٠٨ وهاشم رقم ٧٢ ، ص ٢١٤ .

- (١) انظر بالتفصيل ، د . محمد طه بدوي ، ود . محمد حمدي النشار ، المرجع السابق ص ٨٠٣ - ٨٢٤ ، د . حسين خلاف ، المرجع السابق ص ٢٣١ - ٢٣٤ . د . دلاور طـسي ، ود . محمد حمدي النشار ، المرجع السابق ، ص ١٤١ - ١٥٤ . د . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٣٤٩ - ٣٥٢ ، د . محمد بديع بليح ، المرجع السابق ، ص ١٢٥ - ١٢٧ .

يحفظ الالتزام بتأدية الضريبة . وعلى ذلك إذا لم تكن هناك  
مزاولة فعلية للمهنة ما امتنع سريان الضريبة ولو كان لصاحب هذه  
المهنة الحق في مزاومتها ، فالشخص الحاصل على ليسانس  
الحقوق والمعيد بجدول غير المشتغلين أو غير المعيد على الإطلاق  
لا تسرى عليه الضريبة مع أن له الحق في ممارسة مهنة المحاماة .  
وعلى العكس إذا كان هناك مزاولة فعلية للمهنة فإن الضريبة  
تسرى ولو كانت هذه المزاولة غير مشروعة ، فوكيل المحاماة  
الذي يحقق ربحاً من مزاولة عمل من أعمال المحاماة بطريقة غير  
مشروعة يخضع للضريبة ، دون الاعتلال بما تنص عليه القوانين من  
جزاءات في مثل هذه الحالة ، لأن الضريبة تفرض على أرباح  
المهنة في ذاتها ، كما تفرض على أوجه النشاط والمهن التي لا تخضع  
لضرائب نوعية أخرى .

وبلاحظ أن هذا الشرط لا يتحقق ، ومن ثم لا تسري  
الضريبة ، في حالة انقطاع صاحب المهنة عن مزاومتها لفترة طويلة  
بمرض أو السفر للعمل بالخارج أو ترك المهنة للتفرغ  
والعمل بمهنة أخرى . أما إذا كان الانقطاع لا يتوافر فيه صفة  
الاستمرار كما هو الحال في الانقطاع لقضاء فترة الصيف في قرية  
سياحية أو للاستجمام ١١ فإن ذلك لا يعتبر انقطاعاً من مزاولة  
المهنة . ويقع عبء اثبات الانقطاع عن مزاولة المهنة على عاتق  
صاحب المهنة ، ولصلاحه الضرائب التحق من ذلك بكافة الطرق ،  
فلا يكتفى بالقرائن التي تقدم من صاحب الشأن تدليلاً على  
انقطاعه وعلى الصلحة بما جازت من حقوق أن تتحقق من هذا  
الانقطاع (١) .

#### ثانياً : مزاولة المهنة بصفة مستقلة :

نصت على هذا الشرط صراحة الفقرة الأولى من المادة ٧٣ من  
القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المشار إليها . وتعتبر مزاولة المهنة  
(١) انظر في الانقطاع عن المزاولة وعلى من يقع عبء اثباته ،  
محمد رزق أحمد ، ومحمود مختار عبد الحميد بضرية المهن  
غير التجارية ، المرجع السابق ، ص ٦٩ - ٧١ .

بصفة مستقلة هي المعيار الذي يفرق بين الخضوع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية وبين الخضوع للضريبة على المرتبات والأجور والتي تشترط قيام علاقة تبعية بين الأجير ورب العمل بحيث يعمل الأول لحساب وتحت مسؤولية الثاني .

وعلى ذلك يخضع الأيراد الذي يحصل عليه المحامي تحت التمرين نتيجة عمله من مباشرة مهنة المحاماة للضريبة على أرباح المهن الحرة مادامت لا تربطه بالمحامى الأصلى السدى يعمل بمكتبه علاقة الأجير برّب العمل . أما إذا تحققت هذه العلاقة فإن ما يحصل عليه من مرتب يخضع للضريبة على المرتبات وما فى حكمها (١) . كذلك فإن اشتراك المحامى مع زميل له فى نفس العمل لا يفقد كل منهما شخصيته واستقلاله فى مباشرة المهنة (٢) .

وبلاحظ أن الشخص الواحد قد يحصل على إيرادات من مختلفين أحدهما نتيجة لعمله بصفة مستقلة ، والآخر نتيجة الارتباط بعقد عمل ، فيخضع الأيراد الأول للضريبة على المهن الحرة بينما يخضع الأيراد الثانى للضريبة على المرتبات والأجور . ومثال ذلك عضو هيئة التدريس بكلية الطب والذي يمارس مهنته كذلك فى عيادته الخاصة ، فهو يخضع للضريبة على المرتبات والأجور من مرتبه الذى يتقاضاه من الجامعة ويخضع للضريبة على المهن الحرة عن إيراده من عيادته الخاصة ، ونفس الأمر بالنسبة للأستاذ بكلية الحقوق والذي يمارس مهنة المحاماة . ويعتبر ذلك تطبيقاً لمبدأ

(١) التعليمات التفسيرية رقم ٣ على المادة ٧٢ من القانون السابق والتي تقابل المادة ٧٣ من القانون الحالى .

(٢) الطعن رقم ١٢٧ سنة ٣٣ ق جلسة ١٩٦٧/٥/٣١ ، من ١٨ ص ١١٧٢ ، مع ملاحظة أن المادة ٤ فقرة ١ من قانون المحاماة رقم ١٧ لسنة ١٩٨٣ نصت على أن " يمارس المحامى مهنة المحاماة منفرداً أو شريكاً مع غيره من المحامين أو نفس صورة شركة مدنية للمحاماة " ، انظر قضاء النفى الضريبى المرجع السابق ، ص ٣٩٥ .



استقلال فروع الدخل واستقلال الضرائب النوعية . فليس ثمة ما يمنع من أن يكون الممول خاضعا لكل أنواع الضرائب وهو دى الضريبة الخاصة بكل فرع من فروع الدخل . ورغم وضوح ذلك فقد نصت المادة ٧٣ صراحة على أن تتعدد الضرائب النوعية التى يخضع لها الممول الخاضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية اذا كان يباشر نشاطا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو يتقاضى إيرادات تخضع للضريبة على المرتبتات (١) .

### ثالثا : قصد تحقيق الربح :

يجب توافر نية الكسب لكى يخضع الممول للضريبة على المهن غير التجارية ، أما اذا لم يكن للممول قصد تحقيق الربح انتفى سريان الضريبة لأنها لا تفرض الا على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية .

وقد قضت محكمة النقض بأنه " يشترط حتى يخضع الممول للضريبة على أرباح المهن غير التجارية أن يهدف الى تحقيق الربح . واذا خلع الحكم المطعون فيه انى أن الهيئة المطعون فيها ( مدينة اللويدز ) لم تكن ترمى الى الربح فى سنوات النزاع وانها لذلك لا تخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، فان النعى على الحكم بمخالفة القانون يكون على غير أساس " (٢) .

وتطبيقا لذلك اذا خصص أحد الأطباء أيا ما معينة لمعالج فيها الفقراء بالمجان ، كذلك اذا تولى محامى الدفاع فى قضية

(١) وبالتالى اذا عرضت لنا مهنة تمت بعض جوانبها الى المهن التجارية كما تمت جوانب أخرى لها الى المهن غير التجارية فيجب فصل هذه الجوانب عن بعضها بقدر الامكان وتطبيق أحكام الضريبة الخاصة بكل جانب . وذلك لم يأخذ المشرع المصرى بما هو مقرر فى فرنسا من جواز تطبيق مبدأ تتبع الفرع للأصل . انظر فى ذلك أحمد حكمت يوسف وأنور فرج الفلاح ، المرجع السابق ، ص ٩٤ - ٩٩ .

(٢) الطعن رقم ٣ لسنة ٣٠ ق ، جلسة ١/١/١٩٦٦ ، ص ١٧ .

بالمجان ، مثلما حدث في قضية طابا المصرية ، فلا تسري الضريبة حتى ولو كان الغرض من العمل اكتساب الشهرة ، وحتى ولو تحقق لصاحب المهنة فائض . ومثال ذلك الطبيب الذي يقوم بإنشاء معمل خاص لبحث ومقاومة مرض متوطن وينفق على أبحاثه من ماله الخاص وما يتجمع له من تبرعات ، فإذا زادت التبرعات من المصروفات فإن الضريبة لا تسري على الفائض لأن الطبيب لم يرم أصلا إلى تحقيق الربح (١) .

ومن ثم لم يكن الشرع بحاجة إلى النص على إعفاء الجماعات التي لا ترمي إلى الكسب من الضريبة ، فهي فيمر خاضعة أصلا لتخلف شرط من شروط الخضوع للضريبة ، كما أنه لم يوفق في استعمال لفظ "اعفاء" في المادة ٨٢ فقرة ٢ من القانون الحالي .

#### رابعاً : مزاولة المهنة في مصر :

رغم أن القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لم ينص على مبدأ اقليمية الضريبة على أرباح المهن غير التجارية على خلاف الحال في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية حيث نص على هذا المبدأ في المادة ٣٢ منه ، فإن الفقه والقضاء استقر في ظل هذا القانون على ضرورة مزاولة المهنة في مصر كشرط لخضوع أرباحها للضريبة لأن سلطان القانون المصري لا يمتد إلى المهن التي تمارس في الخارج ويقتصر على المهن الحرة التي تزاوُل في مصر فضلا عن أن نوعية الضريبة تستلزم اقليميتها (٢) .

ص ١٣٠٦ ، قضاء النقض الضريبي ، المرجع السابق ص ٣٨٣ .

(١) انظر في هذا المعنى ، د . محمد طه بدوي ود . محمد حمدي النشار ، المرجع السابق ، ص ٨١٥ .

(٢) انظر في ذلك ، محمد رزق أحمد ، ومحمود مختار عبد الحميد ضريبة المهن غير التجارية ، المرجع السابق ص ٢٣-٢٤ .

وجاء القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ واستحدث المادة ٧٤ والتي قننت ما جرى عليه العمل بالنسبة إلى أن يخضع للضريبة صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن والأنشطة غير التجارية المشار إليها في المادة ٧٣ من هذا القانون إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر.

وإذا كان مبدأ الإقليمية لا يشير صعوبات عند تطبيقه على المصري الذي يزاول مهنة حرة بصفة أساسية خارج مصر، فلا يخضع للضريبة، وكذلك على الأجنبي الذي يزاول مهنة غير تجارية بصفة أساسية في مصر، فيخضع للضريبة، فإن تطبيق هذا المبدأ يشير بعض الإشكالات خاصة في حالة أصحاب المهن الحرة من المقيمين في مصر والذين يستدعون للقيام ببعض الأعمال العارضة في الخارج، والعكس، حالة أصحاب المهن الحرة المقيمين في الخارج الذين يستدعون للقيام ببعض الأعمال العارضة في مصر. ومثال ذلك أن يكتب الصحفيون المصريون مقالات فصحى الصحف الأجنبية أو تترجم أعطال بعض المؤلفين إلى لغات أجنبية وكذلك استدعاء أحد الأطباء الأجانب لاجراء بعض العمليات في مصر. ويثير التساؤل في ظل هذه الحالة عن مدى سرية الضريبة بالتطبيق لمبدأ الإقليمية.

- وقد رأى البعض أن الإيرادات المحقة في الخارج في الحالة الأولى لا تخضع للضريبة على أرباح المهن الحرة في مصر، بينما تخضع الإيرادات المحقة في مصر من أداء الخدمة العارضة للضريبة المصرية في الحالة الثانية وذلك تطبيقاً لمبدأ الإقليمية (١).

- ورأى البعض الآخر أن صاحب المهنة الحرة في الحالة الأولى شأنه شأن التاجر المصدر الذي يحقق ربحاً من عملية التصدير أو الاتجار في الخارج، وهو بذلك يخضع للضريبة في مصر.

(١) فتوى مصلحة الضرائب سنة ١٩٥٣، أشار إليها في د. زكريا بهومي، المرجع السابق، ص ٤٥٢.

أما في الحالة الثانية فإن الأجنبي يخضع للضريبة على المرتبات والأجور المصرية باعتبار أن ما تقاضاه عبارة عن أتعاب لخدمته أدت في مصر (١).

- وذهب البعض الثالث إلى أن صاحب المهنة الحرة يخضع للضريبة المصرية في الحالة الأولى ، ليس على أساس أنه مثل التاجر المصدر ، وإنما لأنه لم يزال عمله في الخارج بصفة معتادة ، بل إن هذه العزولة تعتبر امتدادا لعمله في مصر ، وقد يستدعي للخارج بسبب ما اكتسبه من شهرة في مصر ، وهو يعمل بشهرته ونتاج خبرته اللتين كونهما في مصر . أما إذا استدعى أحد أصحاب المهن الحرة الذين يزالون عطهم بالخارج لأداء عمل عارض في مصر ، فإن الأرباح المحققة من هذا العمل لا تخضع لأي ضريبة مصرية ، فهو لم يخترق العمل في مصر ومن ثم لا يخضع للضريبة على المهن الحرة ، كما أنه مستقل في مباشرة مهنته ويعتبر عمله في مصر امتدادا لعمله في الخارج ومن ثم لا يخضع للضريبة على المرتبات والأجور إلا إذا اشتغل في مصر بعقد عمل وارتبط مع رب العمل برابطة التبعية ، فهنا يخضع للضريبة المصرية على المرتبات والأجور عن الخدمات التي أداها في مصر (٢).

والواقع أنه أمام صراحة نص المادة ٧٤ سالف الذكر ، فإننا نؤيد الرأي الأول الذي يلتزم بالتفسير الحرفي لمبدأ الإقليمية ويؤدي إلى التطبيق المنطقي له ، فقد اشترط المشرع أن تكون أرباح المهن الحرة ناتجة عن مزاولة المهنة في مصر ومن ثم لا تسرى الضريبة في حالة تخلف هذا الشرط بأن كانت الأرباح ناتجة عن المزاولة في الخارج . ويجب عدم الخلط بين مبدأ الإقليمية وشرط الاستقلال في مباشرة المهنة ، فانتفاء المزاولة

(١) راجع ، كمال الجرف ، المرجع السابق ، ص ٤٥ .

(٢) انظر د . محمد طه بدوي ، ود . محمد حمدي النشار ،

المرجع السابق ، ص ٨١٧ - ٨٢١ .

في مصر يعنى أننا أمام مهنة حرة أو غير تجارية ولكن لا يتمتع بها القانون بسلطانه ، أما انتفاء شرط الاستقلال فيعنى تغيير التكيف القانونى للنشاط الاقتصادى والذي قد يؤدى الى تغيير المركز القانونى للشخص الخاضع ودخوله فى نطاق تطبيق ضريبة أخرى .

ويؤيدنا فى ذلك أن مصلحة الضرائب كانت قد قامت بدراسة موضوع مدى خضوع الفنانين والفنيين العاطلين فى السلسلات التلفزيونية فى الخارج للضريبة فى مصر ولا حظت أن التصوير فى الخارج هو آخر مرحلة من سلسلة مراحل الانتاج وأن نشاط الفنانين والفنيين فى هذه السلسلات يكتل دورته فى مصر والتالى فإن ما يتحقق منه جميعه من ايراد وأكله يخضع للضريبة فى مصر طبقاً لبدأ الاقليمية (١) . غير أن الجمعية العمومية بمجلس الدولة ذهبت الى أنه اذا كانت أرباح المهنة غير ناتجة عن مزاوله المهنة أو النشاط فى مصر ، لعدم ممارسة العمل فى مصر ، فلا يكون الربح الناشئ منه وعاء للضريبة إذ أن مناط استحقاق ضريبة المهن الحرة ليس ثبوت الجنسية المصرية أو التوطن فى مصر ، وإنما مزاوله المهنة فيها ، وطى ذلك فان الفنان المصرى حينما يزاول نشاطه الفنى فى الخارج ولو بصفة طارئة ، فان الواقعة المنشئة للضريبة فى هذه الحالة وهى أداء العمل أى التشيل أو التصوير تكون قد تم أداؤها فى الخارج ، ومن ثم تخرج عن نطاق سلطان القانون المصرى وفقاً لصراحة نص المادة ٧٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . طالما لم يثبت أن هذا النشاط ليس الا مجرد امتداد عارض للنشاط الرئيسى فى مصر بحيث لا يمكن فصله كعمل عن العمل المؤدى فى مصر (٢) .

(١) انظر التعليقات التفسيرية رقم ١٣ على المادة ٧٢ من القانون

رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والصادرة فى ١٩٧٩/٧/٢ .

(٢) ملف رقم ٢٧٧/٢/٣٧ ، جلسة ١٩٨٥/٥/١٥ ، مشار

اليه فى " قانون الضرائب على الدخل " د . زكريا بيومى ،

المرجع السابق ص ٤٥٣ - ٤٥٧ .

### خامساً : احتراف المهنة :

يجب لكي تسرى الضريبة أن تتكرر العطايات اللازمة لمزاولة المهنة أو النشاط ، أما الأرباح الناتجة عن الأعمال العارضة فلا تخضع لضريبة المهن غير التجارية . فكلية " مهنة " أو " امتحان " تعنى احتراف الشخص لعمل ما بصفة مستمرة وعلى وجه الاعتقاد ومتخذاً من هذا الاحتراف مصدراً للرزق والكسب . وكلية " نشاط " تؤدي نفس المعنى ولكن هي أقصر من الامتحان لأنها تتطلب قدراً أقل من التكرار أو الاعتناء . ويلاحظ أن تحديد عدد المرات التي تتكرر فيها العطايات حتى تتخذ طابع النشاط أمر تقديري يختلف باختلاف الظروف بطبيعة كل عمل (١) .

وعلى ذلك فقد يزايل العمل عليه مرة واحدة ومع ذلك يتوافر فيه شروط الاحتراف للمهنة . وقد ذهبت مصلحة الضرائب ، بحق ، إلى أن العبرة في خضوع المؤلف للضريبة هي بتوافر آرتان الإمتحان ، ويتوافر ركن الاعتقاد وبالتالي الإمتحان بتكرار غطية التأليف ، أما الأعمال العارضة فلا تخضع للضريبة . ويلاحظ أن المؤلف الأول لا يعتبر عملاً ، فربما طالما توافرت القرائن والنية نحو مباشرة أعمال أخرى مستقبلاً (٢) .

وعلى هذا الأساس يمكن فهم حكم محكمة النقض ، وعلى عكس ما يرى البعض من أنها لم تشترط في النشاط أن يتخذه صاحبه

(١) انظر في ذلك ، د . عاطف صدقي : " التشريع الضريبي المصري " ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٠ ، ص ٤٠٦ .

(٢) التعليمات التفسيرية رقم ٧ للعادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والتي حلت محل التعليمات الصادرة في مايو ١٩٥٥ .

مهنة معتادة<sup>(١)</sup>، والذي ذهب الى أنه اذا اشترط الحكم المطعون فيه "توافر الاستمرار والاعتياد وتكرار العطيات وقصد الحصول على ربح مستمر وإيراد دوري يمتد لسنوات عدة في معمل المطعون ضده - استغلال بحث علمي - حتى يمكن اخضاع الربح الناتج منه لضريبة المهن غير التجارية وهي شروط ليس من اللازم توافرها لتحقيق النشاط الذي يخضع للضريبة فانه يكون قد خالف القانون وأخطأ في تطبيقه"<sup>(٢)</sup>.

وهذا نكون قد انتهينا من تحديد نطاق سريان الضريبة ببيان المهن الخاضعة وشروط خضوعها للضريبة، وننتقل الآن الى دراسة حالات الاعفاء التي تخرج من هذا النطاق.

---

(١) انظر في هذا الرأي د. أحمد محمود حسني، قضاء النقض الضريبي، ١٩٨٦، ص ٣٨٣ و ص ٣٨٤، والأستاذ محمد بدران، قوانين الضرائب في مصر، المجلد الأول، ١٩٨٨، ص ٦٤٧.

(٢) انظر حكم النقض في الطعن رقم ٤٧٢ لسنة ٣٠ ق، جلسة ١٩٦٦/١٢/٧، ص ١٧، ص ١٧٩٣، وانظر كذلك الطعن رقم ٤١١ لسنة ٤١ ق، جلسة ١٩٧٦/٤/٢٢، ص ٢٧، ص ٩٩٤. وراجع الفرق بين "المهنة" و"النشاط" في قضاء هذه المحكمة في البحث السابق من هذا الفصل.

### الفصل الثالث

#### الاعفاء من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية

خفف المشرع من الصيغة العينية للضريبة بادخال بعض عناصر تشخيص الضريبة وذلك باعفاء مبلغ معين من الأرباح الخاضعة كحد أدنى لازم للمعيشة ولأعباء العائلية . كذلك غلب الشرع بعض الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية على الاعتبار العالى أو اعتبار الحصلة العالية وذلك باعفاء بعض الأنشطة من الخضوع للضريبة .

وقد وردت الأحكام المنظمة لهذه الاعفاءات فى المواد من ٨١ - ٨٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، ويمكن ايجازها فيما يلى :

أولا : اعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة ولأعباء العائلية :

نصت المادة ٨١ على أن تكون حدود هذا الاعفاء على الوجه الآتى :

- ١ - ٧٢٠ جنيهها سنويا للممول الأعزب .
- ٢ - ٨٤٠ جنيهها سنويا للممول المتزوج ولا يعمل أولاداً أو غير المتزوج ويعمل ولداً أو أكثر .
- ٣ - ٩٦٠ جنيهها سنويا للممول المتزوج ويعمل ولداً أو أكثر ويعتد فى تحديد من يعولهم الممول بحكم البند ٤ من المادة ٣٢ من هذا القانون الخاصة بحالة الاعفاءات الشخصية من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (١) . ونكتفى بما سبق أن أشرنا اليه عند التعرض للاعفاءات الشخصية من الضريبة على

(١) انظر ص ١٧١ و ١٧٢ من هذا المؤلف .



الموتيات والأجور ، مع ملاحظة أن صاحبة المهنة الحرة في وضع أفضل من الموظف العام أو عامل القطاع العام ، فهذا الأخير لا يستطيع أن يزيد من مرتبه أو أجره لملاحقة ارتفاع تكاليف المعيشة على خلاف الحال بالنسبة للأول فهو قادر على أن يرفع ثمن الخدمة التي يقدمها بمعدلات تفوق معدلات الارتفاع المستمر في الأسعار .

ثانياً : اعفاة المظلمة بعض الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية :

نصت المادة ٨٢ على هذه الاعفاة وذلك في سبعة بنود على النحو الآتي :

١ - المنشآت الزراعية فيما عدا ما هو منصوص عليه في هذا القانون :

لا تخضع أرباح الاستغلال الزراعي للضريبة تيسيراً على المزارعين وتشجيعاً للإنتاج الزراعي إلا في حالات محددة على سبيل الحصر نظميتها المواد ٢١ و ٢٢ في خصوص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فضلاً عن أن المعاملة الضريبية الخاصة لهذه الفئة من الممولين تتضح من القوانين المنظمة للضريبة على الأرباح الزراعية خاصة بالنسبة لصغار الملاك (١) .

ولذلك نصت المادة ٤٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على اعفاة الأرباح الزراعية التي تحققها المنشآت التي لم تتخذ شكل الشركات المساهمة من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية حيث أنها كانت ضريبة القانون العام . ولما أصبحت ضريبة المهن غير التجارية هي ضريبة القانون العام وفقاً للقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، ألغى المشرع نص المادة ٤٠ وأضاف فقرة جديدة إلى المادة ٧٣ بمقتضى القانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١ قضت بإعفاة الأرباح الزراعية من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية إذا لم تكن متخذة شكل الشركات المساهمة . وأخيراً نص البند الأول من

(١) انظر ص ١٦٩ و ١٧٠ ، ومن ص ٢٥ - ٣٥ من هذا المؤلف

المادة ٨٢ من القانون الحالي على نفس الحكم مع عدم اشتراط ألا تكون المنشأة متخذة شكل الشركات المساهمة وذلك لوجود ضريبة خاصة بشركات الأموال بالكتاب الثاني من القانون والتي لا تتضمن اعفاءاً لهذا النشاط ، ومن ثم يقتصر هذا الاعفاء على الأفراد وعلى شركات الأشخاص .

## ٢ - الجماعات التي لا ترمى الى الكسب :

وذلك في حدود نشاطها الاجتماعي أو العلمي أو الرياضي وقد مراعاة هذه الجماعات بنفس التطور الذي مر به اعفاء المنشآت الزراعية . وكما سبق أن ذكرنا عند التعرض لشرط قصد تحقيق الربح ، فإن المشرع كان في غير حاجة الى النص على عدم خضوع هذه الجماعات للضريبة لا نتفاء شرط من شروط سريانها ، كما أنه لم يوفق في استعمال لفظ " اعفاء " وكان الأصوب استعمال اصطلاح " عدم الخضوع " .

ويقصد بهذه الجماعات تلك التي لا تهدف الى تحقيق الربح من مزاولة نشاطها ، مثل الجمعيات الخيرية لعلاج المرضى ودفن الموتى ، والجمعيات الدينية والعلمية والاجتماعية ، والنوادي الثقافية والرياضية . . . الخ . فإذا زاولت هذه الجمعيات نشاطها يخرج عن حدود أغراضها وحققت بذلك كسباً لها أو لأعضائها ، خضعت للضريبة النوعية التي تنطبق على الإيراد المتحقق حتى ولو خصصت هذا الإيراد للإنفاق على أوجه البر والاحسان .

وعلى ذلك يقتصر الاعفاء المقرر للجماعات التي لا ترمى الى الكسب على ما تحققه من أرباح في حدود نشاطها الاجتماعي أو العلمي أو الرياضي ، فإذا تعدى نشاطها هذه الحدود الى نشاط آخر انتفى عنها الاعفاء بالنسبة لهذا النشاط والتزمت بدفع الضريبة المقررة عليه ، وفي كل الأحوال لا يمتد الاعفاء الى موظفي هذه الجماعات ومستخدميها وعملائها ، أو يخضع هؤلاء للضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها بالشروط

## الواردة في القانون (١) .

### ٣ - المعاهد التعليمية :

تعنى المعاهد التعليمية التابعة أو الخاضعة لاشـرف احدى وحدات الجهاز الادارى للدولة أو القطاع العام من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية . واعفاء هذه المعاهد مطلق طالما أن الهدف من الاعفاء نشر التعليم ولأن هذه المعاهد تابعة أو خاضعة لمؤسسات الدولة (٢) .

وفى تحديد المقصود بهذه المعاهد ذهبت مصلحة الضرائب الى أن المعاهد التعليمية الحرة المقصودة بالاعفاء ، هى تلك التى تستهدف التعليم العام وتعمل على محاربة الأمية ونشر العلم والمعرفة وتسير على نهج وزارة التربية والتعليم ، وتخضع لاشرفها ورقابتها ودون أن تتوخى الكسب وذلك رغبة من المشرع فى تشجيع انشاء هذه المعاهد . ومن ثم يخرج من مدلول الاعفاء نشاط المعاهد الخاصة التى تقوم على تعليم اللغات الحديثة والآلة الكاتبة والتفصيل والرقص والموسيقى وغيرها ، تأسيسا على أن مثل هذه المعاهد لا تقوم بنفس الرسالة التى تتولاها الدولة فى نشر التعليم العام وأن القصد منها التدريب واكتساب خبرة فى حرفة أو مهنة معينة ، وانها تعتبر فى مثل هذه الأحوال مسن قبل الورش الحرفية أو المهنية كما أن القصد من انشاء هذه المعاهد الرغبة فى تحقيق كسب مادى ، ولذلك فهى تخضع للضريبة على المهن غير التجارية (٣) .

(١) راجع فى هذا المعنى التعليمات التفسيرية رقم/٤ للمادة

٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، والتى تقابل الفقرة الثانية من المادة ٨٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

(٢) انظر ، د . أحمد بديع بليح ، المرجع السابق ، ص ١٣٤ .

(٣) التعليمات التفسيرية رقم/٩ من المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والصادرة فى ٢٠ / ١٠ / ١٩٧٣ والمقابلة

للمادة ٨٢ فقرة ٣ من القانون الحالى .

وإذا كانت أرباح المنشآت الزراعية يزول عنها الاعفاء ، كما ذكرنا ، إذا اتخذت شكل شركة من شركات الأموال ، فإن التساؤل يثور عما إذا كان نص الحكم يسرى في حالة اتخاذ المعاهد التعليمية هذا الشكل ويسرى عليها من ثم أحكام الكتاب الثاني من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الخاص بشركات الأموال .

ذهب رأى إلى أن الاعفاء الوارد في البند الثالث من المادة ٨٢ من القانون يسرى أيما كان الشكل الذي تتخذه المعاهد التعليمية سواء أكانت في صورة مشروع فردي أو شكل شركة من شركات الأشخاص أو الأموال لأن النص عام يؤخذ على عموميته ولم يسرد أى قيد يحد منه وأن الحكمة من الاعفاء هو أن هذه المعاهد لا تهدف إلى الكسب والقول بغير ذلك يعنى قصر تشجيع إنشاء هذه المعاهد على الأفراد وشركات الأشخاص دون شركات الأموال وهو ما ننزه الشارع عنه (١) .

وذهب رأى آخر إلى أن هذه المعاهد تخضع ، ففى الفرض محل التساؤل ، للضريبة على أرباح شركات الأموال حيث أخضع المشرع صافى الأرباح الكلية لهذه الشركات للضريبة متى كانت هذه الشركات مشغلة في مصر أيما كان الغرض منها طبقاً للمادة ١١١ من القانون ، كما أن المشرع لم يقرر لها إعفاءً متى كانت تستغل نشاطها في التعليم (٢) .

ونرى أن الرأى الثانى هو الأولى بالاتباع لأن نص المادة ١١١ من القانون قرر صراحة سريان الضريبة على شركات الأموال "أيما كان الغرض منها" فهو لم يقيد هذا الغرض ومن ثم لا اجتihad مع صراحة النص ، كما أن عمومية البند الثالث من المادة ٨٢ على ما يذهب إليه الرأى الأول ، مقيدة بنص المادة ١١٩ من الدستور

(١) د . زكريا محمد بيومي ، المرجع السابق ، ص ٤٧٥ و ٤٧٦ .

(٢) د . السيد عبدالمولى : " الضرائب على الدخل " ١٩٨٣ ، ص ٢٠٣ .

والتي تقضى بأنه لا اعفاء الا بنص ، فضلا عن أن الرأي الأول يخلط بين اعفاء المعاهد التعليمية واعفاء الجماعات التي لا ترمى إلى الكسب ، وأخيرا كان هذا الرأي قد ذهب إلى عدم اعفاء المنشآت الزراعية إذا هي اتخذت شكل الشركات المعاهمة من الضريبة على أرباح شركات الأموال وليس ثمة حكمة من التفرقة في المعاملة بين هذه المنشآت وبين المعاهد التعليمية الا من قياس هذه الأخيرة على الجماعات <sup>(١)</sup> التي لا تهدف إلى الكسب ويجب الحذر من اللجوء إلى القياس عند تفسير النصوص الضريبية .

#### ٤ - أصحاب المهن الحرة المقيدون في نقابات مهنية :

ورد هذا الاعفاء في البند الرابع من المادة ٨٢ من القانون حيث قرر اعفاء أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم ، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة . ولا يلزمون بالضريبة الا اعتبارا من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الاعفاء سالفة الذكر مضافا إليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة ، وتخفف المدة المقررة للاعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاوّل المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاما . ويشترط لسريان الاعفاء أن يزاوّل المهنة منفردا دون مشاركة مع الغير ما لم يكن هذا الغير متمتع بالاعفاء .

وقد حددت مصلحة الضرائب المقصود بالمشاركة مع الغير والتي تؤدي إلى عدم التمتع بالاعفاء ، وموداها أن تقوم شركة بين اثنين أو أكثر بفرض مباشرة نشاط مهني سواء أكانت هذه الشركة قد اتخذت الشكل القانوني أم يقررها الواقع ، كأن يفتتح مسؤولان أو أكثر مكتبا مهنيا وتثبت أسماءهم على مطبوعات المكتب أو يتسم

(١) انظر ، د . زكريا بيومي ، نفس المرجع السابق الإشارة إليه ،

التعاقد مع المتعاملين معهم باسم الشركة . وثبتت المشاركة بوسائل  
الاثبات المتبعة . وعليه فعندما يحصل الممول المهني على أتعاب  
من ممول مهني آخر مقابل تأدية عمل أسند اليه مستقلا ، فلا توجد  
مشاركة في هذه الحالة ويعتبر أنه يعمل منفردا ويكون من حقه  
الاعفاء المقرر قانونا (١) .

### ٥ - أرباح تأليف وترجمة الكتب والمقالات :

استحدثت البند الخامس من المادة ٨٢ من القانون اعفاء  
الأرباح الناتجة عن تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية  
والعلمية والثقافية والأدبية ، فيما عدا ما يكون ناتجا من بيع المؤلف  
أو الترجمة لإخراجه في صورة مرفقة أو صوتية بعد أن كانت هذه  
الأرباح خاضعة للمضريبة على أرباح المهن غير التجارية (٢) .

وقد عرفت مصلحة الضرائب مهنة التأليف بأنها إنتاج الفكر  
وخلاصة التجارب والمشاهدات ولا ينصب على المظهر المادي  
الذي يبرز فيه هذا النتاج إلى العالم الخارجي كالمخطوط أو  
الكتاب أو المحرر وإنما ينصب على الفكرة في ذاتها أي على  
المجهود الذهني . وعلى ذلك يطلق لفظ المؤلف طبقا للمعرف  
السائد على كل من أنتج عملا في الأدب أو العلم أو الفن  
بغض النظر عن طول العمل وأهميته (٣) . وتقرير ما إذا كان الكتاب  
أو المقال موضوع علميا أو ثقافيا أو أدبيا أو دينيا مسألة موضوعية

(١) التعليمات التفسيرية رقم (١) للمادة ٨٢ بند ٤ والصادرة  
في أكتوبر ١٩٨٢ .

(٢) انظر الفصل السابق من هذا الباب .

(٣) التعليمات التفسيرية رقم ٧ السابق الإشارة  
اليها .

تتحقق منها المأمورية المختصة (١) .

وعلى ذلك يندرج تحت هذا الاعفاء أية تجميع مما ذكر حتى ولو كانت من عمل الآخرين طالما أنها مرتبة بطريقة ترجع إلى المجهود الشخصي للمؤلف . كذلك إذا قدم المؤلف أو من تمام بالترجمة عن طريق الالتقاء المباشر من جانب، بالاذاعة أو التلفزيون دون أن يصاحبه أي مزج بعناصر فنية أخرى ترقى إلى مرتبة الإخراج فإن الإيرادات التي يحصل عليها تعفى من الضريبة . وعلى العكس لا يسرى الاعفاء على أرباح بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية كما في حالة عرضه عن طريق مسرح أو السينما أو المسرح أو التلفزيون أو الإذاعة أو الشرائط الصوتية والمرئية المسجلة . كذلك لا يسرى الاعفاء الوارد بالنص بالسلف الذكر على أعمال المترجمة الفورية من حيث أنها لا تكون إلا في المؤلفات والأحتمالات أو اللجان ، ومعنى آخر فهي ترجع نسبة شغوية مباشرة وليست ترجمة كتب أو مقالات (٢) .

٦ - أرباح مؤلفات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد :

نص البند السادس من المادة ٨٢ من القانون على إعفاء أرباح أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم من مؤلفاتهم وصدقاتهم التي تطبع أصلاً لتوزيعها على الطلاب وفقاً للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد .

وقد كانت هذه الأرباح خاضعة للضريبة وذلك حتى صدر القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٥ والذي أضاف المادة ٧٦ مكرر إلى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

ويرى البعض أنه إذا تبقى بعض هذه المؤلفات الجامعية دون توزيع على الطلاب ، فإن الأرباح التي قد تتولد منها

(١) انظر التعليمات التفسيرية رقم ١ الصادرة في ٢٥/٥/١٩٨٣ والتعليمات التفسيرية رقم ٢ الصادرة في ٢٨/٣/١٩٨٧ .

لا تخضع للضريبة طالما أنها طبعت في الأصل لتوزيعها على الطلاب ولم يتم توزيعها كلياً أو جزئياً لمسبب أو لآخر (١).

## ٧ - أرباح الفنانين التشكيليين :

تعني هذه الأرباح من الضريبة بشرط أن يكونوا من أعضاء نقابة المهن التشكيلية وبشرط أن تكون مصنفاتهم في فنون التصوير والنحت والحفر. ويعتبر هذا الاعفاء ما استحدثه القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

وفي خاتمة هذه الاعفاءات تضمنت المادة ٨٣ حكماً خاصة في حالة : انقطاع النشاط وتوقفه . وقد نصت المادة المذكورة على أنه : " إذا انقطع العمل عن ممارسة مهنته أو نشاطه تستحق الضريبة بذات السعر السنوي عن الأرباح التي تحققت خلال المدة التي مارس فيها المهنة أو النشاط ويسرى هذا الحكم كلما استحققت الضريبة عن جزء من السنة لأي سبب آخر .

وعلى العمل أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الانقطاع والالتزام بالضريبة المستحقة عن أرباح سنة كاملة .

وعلى العمل أيضاً خلال ستين يوماً من تاريخ الانقطاع أن يتقدم باقرار مبين به نتيجة نشاطه حتى تاريخ الانقطاع مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة .

وإذا توقف النشاط بسبب وفاة العمل أو إذا توفي العمل خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لقيامه بالاطار عن التوقف يلتزم ورثته بالاطار عن التوقف خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم مع التقدم بالاطار خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ .

(١) د . أحمد هديع بليج ، المرجع السابق ، ص ١٣٥ .



## الفصل الرابع

### وعاء الضريبة على المهن غير التجارية

نظمت وعاء الضريبة المعواد من ٧٦ الى ٧٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وكما ذكرنا فان الضريبة تفرض سنويا على أساس صافي الأرباح خلال السنة السابقة . ومن ثم فانه لتحديد وعاء الضريبة يجب حساب صافي الأرباح عن طريق تحديد الأرباح الاجمالية ثم التكاليف واجبة الخصم وما يجب خصمه طبقا للقانون على النحو الآتى :

#### أولا : الأرباح الاجمالية :

نصت المادة ٧٦ على أن يكون تحديد صافي الأرباح على أساس "نتيجة العمليات المختلفة" . وقد أثارت هذه العبارة التساؤل عما اذا كان وعاء الضريبة يقتصر على الإيرادات العادية للمهنة أم يشتمل كذلك على الإيرادات العارضة الناتجة عن مصادر أخرى غير مزاوله المهنة ويعد كذلك الى الإيرادات الرأسمالية الناتجة عن بيع بعض الأصول التى يملكها صاحب المهنة كالربح الذى يحصل عليه طبيب من جراء بيع بعض الأجهزة اللازمة لمزاولة المهنة .

والراجع أن الضرائب النوعية هى فى الأصل ضرائب على الدخل أى على الإيرادات الدورية المتجددة ، وحيث يريد المشرع أن يخرج على ذلك فهو يقرر صراحة كما هو الحال فى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية حيث نص صراحة فى المادة ١٧ على سريان الضريبة على الربح الناتج عن بيع أصل من أصول المنشأة ، ومن ثم يفسر غالبية الشراح هذه العبارة على أنها تعنى الإيرادات الناتجة عن مزاوله المهنة وحدها دون الإيرادات العرضية أو الرأسمالية .

وقد أشرنا الى أن الضريبة تسرى على الإيراد الفعلى

للمعمل ولا تأخذ بعداً الاستعفاء .

ثانيا : التكاليف واجبة الخصم :

نصت المادة ٧٦ على وجوب خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ومنها رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاوله المهنة والضرائب ما عدا الضرائب على أرباح المهن فيسّر التجارة التي يؤديها المعمل طبقا لهذا القانون . فضلا عن الأجرة التي ذكرها المشرع ، يخصم من وعاء الضريبة كافة التكاليف التي تحمّلها المهنة اذا توافرت فيها الشروط الآتية :

١ - أن تكون لازمة لمباشرة المهنة ، فيخرج من ذلك استثمارات الربح كالمصاريف الشخصية ، والتعويضات التي قد تدفع بسبب المهنة ولكنها ليست لازمة لمباشرتها .

٢ - أن يكون قد تم دفعها فعلا وذلك لأن الوعاء يتم تحديده على أساس الربح النقدي المقبوض وليس المندرج ، ويستثنى من ذلك بعض التكاليف التي تعتبر مدفوعة حكما ، مثل اجار المكان المخصص لمزاوله المهنة متى كان مطوكا للمعمل .

٣ - أن تكون مؤيدة بالمستندات المناسبة وألا يكون مبالغيا فيها ، وتقدر مصلحة الضرائب ما اذا كانت هذه التكاليف تخصم مرة واحدة أم على عدد من السنوات رغم وجود هذه المستندات .

ومن أمثلة التكاليف واجبة الخصم اجار مكان مزاوله المهنة ، والمعدات والأدوات التي يدفعها صاحب المهنة الحرة لمستخدميه ، استهلاكات اعداد وثابته مكان ممارسة المهنة ، مصروفات النسيب والمياه ، الخ .

ثالثا : المبالغ التي تخصم من الأرباح الصافية :

نصت المادة ٧٧ على أن تخصم من الأرباح الصافية التي تم تحديدها على النحو المشار اليه في المادة ٧٦ المبالغ الآتية :

١ - ١٠ ٪ مقابل الاستهلاك المهني ، تزداد السي ١٥ ٪  
بالنسبة للكتاب والأدباء والفنانين أعضاء اتحاد الكتاب وجمعية  
المؤلفين والملحنين ونقابات المهن الفنية .

٢ - المبالغ التي يؤد بها الممولون الى نقاباتهم لتمويل  
نظمها الخاصة بالمعاشات على ألا يجاوز ما يخصم ١٠ ٪ من صافي  
الايراد وشرط ألا يكون التمويل منتفعا بالاعفاء المقرر وفقا لقوانين  
المعاشات والتأمين الاجتماعي .

٣ - أقساط التأمين على حياة العمل لصلحته أو مصلحة  
زوجه أو أولاده القصر بعد أقصى ١٥ ٪ من صافي الايراد الخاضع  
للضريبة أو ١٠٠٠ جنيه أبسط أقل . ولا يجوز تكرار خصم  
ذات الأقساط من وعاء أية ضريبة أخرى . ويعتبر هذا الاعفاء  
ستحدث في القانون الحالي .

٤ - التبرعات والاعانات ، ونفرد فيها بين :

أ - التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الحكم المحلي  
والهيئات العامة . وهذه تخصم أيها كان مقدارها .

ب - التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية  
والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين  
المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة .  
وهذه تخصم في حدود ٢ ٪ من صافي الربح السنوي . ولا يجوز  
تكرار خصم ذات التبرعات من وعاء أية ضريبة أخرى .

وفي تحديد وعاء الضريبة على أرباح المهن غير التجارية  
على - مشروع بالنص على الحكيم الاتيين :

الأول : في حالة الخسائر :

نصت المادة ٧٨ من القانون على أن يسرى حكم المادة ٢٥  
على الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، وهي العادة التي

تنظم حالة خسائر المنشأة بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . وعلى ذلك يجوز ترحيل خسائر النشاط المعنى حتى خمس سنوات وهو حكم مستحدث في القانون الحالي .

### الثاني : حالة التقدير الجزافي للتكاليف :

نصت المادة ٧٩ من القانون على أن يخصم من اجمالي ايراد العميل ٢٠ ٪ مقابل جميع التكاليف المنصوص عليها في المادة ٧٦ من هذا القانون ما لم تكن هذه التكاليف من واقع الدفاتر المنتظمة أو المستندات التي تعتمد عليها مصلحة الضرائب أو المؤشرات والقرائن المحددة بالتطبيق لحكم الفقرة الثانية من المادة ٨٦ من هذا القانون أكثر من هذه النسبة . وعلى ذلك تخصم التكاليف أيًا كانت قيمتها إذا كانت مؤيدة بالمستندات ومن واقع الدفاتر المنتظمة ، وكذلك إذا كانت المؤشرات والقرائن والمستندات تكشف عن تكاليف مزاوله المهنة والا يخصم ٢٠ ٪ جزافا مقابل جميع التكاليف .

وتحدد الوعاء على النحو السابق ، فانه يكون مستعدا لتطبيق سعر الضريبة عليه على ما سنرى في الفصل التالي .

## الفصل الخامس

### تسعر الضريبة على أرباح المهن غير التجارية

نص القانون على تسعين للضريبة على أرباح المهن فيسّر التجارية ، أولهما هو السعر العام التصاعدي بالشرائح والسدّي بطبق كقاعدة عامة ، ثانيهما هو السعر الخاص النسبي والسدّي بطبق على بعض الحالات الخاصة .

#### أولاً : السعر التصاعدي بالشرائح :

نصت على التسعير الأصلي للضريبة العادية ٧٥ من القانون ، وهو يسري بعد أعمال حكم المادة ٨١ الخاص بالاعفاءات اللازمة للحد الأدنى اللازم للمعيشة ولأعمال العائلة على الوجه التالي :

- ١٨ ٪ من آل ١٠٠٠ جنيه الأولى .
- ٢٠ ٪ من آل ١٥٠٠ جنيه الثانية .
- ٢٥ ٪ من آل ٢٠٠٠ جنيه الثالثة .
- ٣٠ ٪ عما زاد عن ذلك أى على ما زاد عن ٤٥٠٠ جنيه .

#### ثانياً : السعر النسبي :

نصت المادة ٨٠ على أنه استثناء من السعر المحدد فى المادة ٧٥ ، تفرض الضريبة بسعر نسبي ٢٠ ٪ وغير أى تخفيض فى الحالتين التاليتين :

- أ - كل مبلغ يدفع مكافأة عن الارشاد أو التبليغ عن أهمية جريئة من جرائم التهرب المعاقب عليها قانوناً .
- ب - كل مبلغ يحصل عليه الأجانب غير المقيمين من يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة لإراداتها للضريبة . ولا تخضع المبالغ المنصوص عليها فى الحالتين السابقتين للضريبة العامة على الدخل وعلى الأفراد والجهات الذين يقومون بدفع هذه المبالغ حجز الضريبة وتوريدها الى مصلحة الضرائب خلال خمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر مع بيان المبالغ التى دفعت خلال الشهر السابق .

## الموصل السادس

### التزامات الممولين وربط وأداء الضريبة

#### أولا : التزامات الممولين :

نصت عليها المواد ٨٤ و ٨٥ من القانون على النحو الآتي :

#### ١ - الدفاتر التي يلتزم بها الممول :

أ - يلتزم الممول بإسكان دفتر يومية يوضح على كل صفحة منه من المأمورية المختصة ، وأن يقيد فيه يوما بيوم كل الإيرادات وكذلك التكاليف والصروفات الفعلية اللازمة لمباشرة المهنة .

ب - وعلى الممول أن يسلم إلى كل من يدفع إليه مبالغاً مستحقاً له بسبب مهنة الممول ، كاتعاب أو عمولة أو مكافأة أو أي مبلغ آخر خاضع لهذه الضريبة ، أيضاً موضحاً به التاريخ وقيمة المبلغ المحصل ، موقفاً عليه منه ، ويستخرج هذا الاتصال من دفتر ذي قوائم سلسلة ، تسلمه مصلحة الضرائب لكل ممول .  
ويلتزم الممول بتقديم هذين الدفترين إلى مصلحة الضرائب عند كل طلب .

ويكون لمصلحة الضرائب عند تحديد أو تقدير إيرادات الممول الاعتداد بالمبالغ الواردة في إقرارات مولى الضريبة العامة على الدخل طبقاً لأحكام البند ( ٥ ) من المادة ٩٩-١ من هذا القانون .  
ويكون إثبات أداء هذه المبالغ بكافة طرق الإثبات .

#### ٢ - الإقرار الذي يلتزم بتقديمه الممول :

يلتزم الممول بأن يقدم مقابل اتصال ، أو يرسل بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول إلى مأمورية الضرائب المختصة ، قبل أول إبريل من كل عام إقراراً مبيناً فيه الإيرادات ، والتكاليف ، وصافي الأرباح أو الخسائر ، عن السنة السابقة مصححاً بجميع

المستندات المؤيدة له ، ومضمنا البيانات التي يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية .

وتؤدى الضريبة المستحقة من واقع الاقرار فى الميعاد المحدد لتقديمه .

ويلزم الممول الذى لم يقدم اقرارا فى الميعاد بتسديد مبلغ اضافى للضريبة يعادل ٢٠ ٪ من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائى ويخض هذا المبلغ الى النصف اذا تم الاتفاق بين الممول والمصلحة ، دون الاحالة الى لجان الطعن .

### ثانيا : ربط الضريبة :

قررت المادة ٨٦ من القانون أنه تسرى فى شأن الضريبة على أرباح المهن غير التجارية أحكام الفصل الخامس من الباب الثانى من القانون وهى الخاصة باجراءات ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والسابق دراستها . وفى حالة عدم وجود دفاتر منتظمة يكون تقدير وعاء الضريبة بناء على مؤشرات الدخل وفيها من القرائن التى تكشف عن الأرباح الفعلية للممول وتكاليف مزاوله المهنة وصافى الربح وفقا لطبيعة المهنة . ويصدر بتحديد المؤشرات والقرائن قرار من وزير المالية ، وقد صدر قرار وزير المالية رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ بهذا التحديد .

### ثالثا : أداء الضريبة :

قررت المادة ٨٧ من القانون أنه يسرى على مولى ضريبة المهن غير التجارية من حيث تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو تقييما ما يسرى على مولى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية طبقا لأحكام المادة ٤٢ من القانون والسابق دراستها . وأضافت المادة ٨٨ أنه "على مصلحة الضرائب أن تخطر الممول بالتنبيه بصدد الرد خلال ستين يوما من تاريخ موافقة الممول على تقييما لتدبيرات المأورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة

الابتدائية وعلى الصلحة أن ترد للممول من تلقاء ذاتها المبالغ التي تكون قد وردت إليها بالزيادة على الضريبة المستحقة عليه وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ اخطاره بالتنبيه بصدور السداد مالا استحق عليها مقابل تأخير يعادل سعر الفائدة المعلن من البنك المركزي المصري على الودائع النقدية ابتداء من نهاية مدة الثلاثين يوما حتى تاريخ الرد .

هذا وقد نص القانون على أحكام تتعلق بالخصم والتحصيل لحساب الضريبة على النحو التالي :

### أ - الخصم :

ألزم القانون بعض الجهاج أن تخصم من كل مبلغ يزود على عشرة جنيهات تدفعه الى أصحاب المهن غير التجارية، التي تحدد بقرار من وزير المالية تحت حساب الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ١٠ ٪ اذا كان المبلغ المدفوع يقل عن خمسة جنيهه ، و ١٥ ٪ اذا زاد على ذلك وهذه الجهات هي :

١ - وزارات الحكومة ومجالسها ، ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة ، وشركات ووحدات القطاع العام ، والشركات المنشأة طبقا لأحكام القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ والقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار اليهما ، أو بمقتضى قوانين خاصة أخرى ، وفروع الشركات الأجنبية ، والجمعيات التعاونية ، والمؤسسات الصحفية ، والمعاهد التعليمية ، والنقابات ، والروابط ، والأندية ، والاتحادات ، والمستشفيات والفنادق ، والجمعيات ، والمكاتب المهنية ، ودور النشر ، ومنشآت الانتاج السينمائي ، والصالح ، ودور النشر .

٢ - المنشآت الأخرى التي يزيد رأس مالها على خمسة آلاف جنيه ، ويصدر بتحديد لها قرار من وزير المالية .

### ب - التحصيل لحساب الضريبة :

استحدث القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أسلوب التحصيل



تحت حساب الضريبة وذلك فى المواد من ٩٠ - ٩٢ على النحو  
الآتى :

١ - على أعلام كتاب المحاكم على اختلاف درجاتها عند  
تقديم صحف الدعاوى ، أو الطعون إليها لقيدها ، وعلى مأموريات  
الشهر العقارى عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر  
تحصيل مبلغ يحدد بقرار من وزير المالية ، وذلك تحت حساب  
الضريبة المستحقة على المحامى الموقع على الصحيفة أو المحرر .

٢ - على كل مستشفى يقوم به أى طبيب باجراً عطية  
جراحية لحسابه الخاص ، أن يحصل منه مبلغاً يحدد بقرار من  
وزير المالية ، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة على الطبيب  
الذى أجرى العملية .

٣ - على مصلحة الجمارك أن تحصل من كل شخص  
يزاول مهنة التخليص الجمركى ، من غير أشخاص القطاع العام ،  
مبلغاً يحدد بقرار من وزير المالية عن كل بيان جمركى يقدمه  
للمصلحة ، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة على المخلص .

وبلاحظ أنه يجب على الجهات المكلفة بالخصم  
أو التحصيل لحساب الضريبة توريد قيمة ما حصلت له لحساب  
الضريبة المستحقة الى مصلحة الضرائب فى موعد أقصاه  
أغسطس ، ويوليو ، وأكتوبر ، ويناير من كل عام ، مع بيان  
تفصيلي بالمبالغ التي خصمت لحساب كل ممول ، أو حصلت  
منه خلال الثلاث الأشهر السابقة ، وذلك طبقاً للأوضاع  
والاجراءات التي يحددها وزير المالية بقرار منه .

كما يلاحظ أنه يجب على مصلحة الضرائب أن ترد الى الممول  
من تلقاء ذاتها المبالغ المحصلة طبقاً لنظام الخصم ، أو التحصيل  
لحساب الضريبة بالزيادة على الضريبة المستحقة من واقع اقراره  
المعتمد من محاسب ، وذلك خلال تسعة أشهر تبدأ من نهاية

المهلة المحددة لتقديم الاقرار ، ما لم تقم المأمورية باخطار الممول  
بعد انصر ربط الضريبة خلال هذه الفترة ، والا استحق الممول  
مقابل تأخير يعادل سعر الفائدة المعلن من البنك المركزي  
العسرى على الودائع النقدية ابتداءً من نهاية مدة التسعة أشهر ،  
حتى تاريخ الرد .

وأخيرا يلاحظ أنه لا تسرى الأحكام الخاصة بالخصم والتحصيل  
على الممولين غير الخاضعين للضريبة ، أو المعفيين منها ، طوال  
فترة عدم الخضوع ، أو الاعفاء .

وهذا نكون قد انتهينا من بحث الضريبة على أرباح المهن  
غير التجارية ، وننتقل الآن الى دراسة الضريبة العامة على  
الايراد باعتبارها ضريبة تكميلية تفرض الى جانب الضرائب النوعية  
على فروع الدخل ، وهي تصيب صافى الايراد الكلى الذى يحصل  
عليه الأشخاص الطبيعيون كما سنرى .

# الناشر السَّيِّدُ الْبَيْعُ

الضريبة العامة على الدخل  
المعاملة الضريبية للإيراد العام

## مقدمة :

أدخلت هذه الضريبة في النظام الضريبي المصري لأول مرة بموجب القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ والذي نص على سريانها ابتداءً من أول يناير سنة ١٩٥٠ على الإيرادات العامة المتحققة عام ١٩٤٩ (١) . وقد طرأت تعديلات كثيرة على أحكام هذه الضريبة منذ ذلك الوقت حتى تم ادماجها أخيراً في قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

والضريبة العامة على الدخل - موضوع دراستنا في هذا الباب - تعتبر ضريبة تكاملية للضرائب النوعية الأخرى على الدخل والتي درسناها فيما سبق بما فسى ذلك الضريبة على إيرادات الثروة العقارية . وقد ورد النص على ذلك صراحة في المادة ٢/٩٥ من القانون الحالي حيث نصت على أنه " يقصد بالإيراد في تطبيق أحكام هذا الباب الإيراد الخاضع لأحدى الضرائب النوعية بما في ذلك إيراد الأراضي الزراعية وإيراد العقارات المبنية . . . " ويعنى ذلك أنها تفرض على الإيرادات المختلفة التي سبق أن خضعت للضرائب النوعية بعد أن تجمع معاً في وعاء واحد بغض النظر عن مصدرها . وهي بذلك لا تحل محل هذه الضرائب النوعية ولكنها تسرى على جانبها أو بالإضافة لها ، فكل دخل يخضع لضريبة نوعية يخضع بدوره لوعاء هذه الضريبة العامة على الدخل (٢) .

---

(١) وقد كانت تسمى بالضريبة العامة على الإيراد ففى ذلك الوقت .

(٢) ويعنى ذلك أيضاً أن أى عناصر للدخل لا تخضع لضريبة نوعية ، لا تسرى عليها الضريبة العامة على الدخل .

وهذه الضريبة وان استهدفت تصحيح العيب الذى يؤخذ على تجزئة الدخل حسب مصادره ، وخضوع كل نوع منها لضريبة نوعية خاصة حيث أن تجزئة الدخل حسب مصادره ، وخضوع كل نوع منها لضريبة نوعية خاصة لا تسهم بتحقيق العدالة الضريبية بالتسوية بين الممولين بحسب مراكزهم المالية (١) إلا أنها من ناحية أخرى تمثل ازداً واجاً ضريبياً فعلياً وعلى وجه الخصوص بالنسبة لهؤلاء الذين يخضعون لضريبة المرتبات والأجور (٢) .

ولقد استهدفت الضريبة العامة على الدخل تحقيق عدد من الاعتبارات من أهمها : الاتجاه نحو الأخذ بالضريبة الموحدة على الدخل ، الحصول على إيرادات مالية تمتد الخزانة العامة بها يساهم فى مواجهة الحكومة للأعباء المتزايدة ، السعى نحو تحقيق مزيد من العدالة الاجتماعية من خلال المساواة فى التضحيات التى يتحملها كل منهم وإعادة توزيع الدخل القومى . وعلاج مساوئ السرائب النوعية التى نعمن فى الأخذ بعدد العينية دون مراعاة الظروف الشخصية للممول أو تأخذ بالسعر النسبى الثابت دون مراعاة أهمية الدخل الخاضع لها .

(١) لأن المركز المالى الحقيقى للممول لا يظهر إلا بضم كافة أنواع اندخول بعضها الى بعض . راجع : د . عادل حشيش : " الوسيط فى السرائب على الدخل " . - دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية - بدون تاريخ - ص ٢٢٣ .

(٢) راجع موضوع الازدواج الضريبى بشئ من التفصيل عند د . زين العابدين ناصر - المرجع السابق ذكره ، ص ٢٠٣ وما بعدهما .

- ورغم التعديلات التي طرأت على الضريبة العامة على الدخل منذ تطبيقها عام ١٩٥٠ إلا أن الاحصائيات المتاحة تشير الى انخفاض حصيلتها بشكل مستمر (١)، ويرجع ذلك الى أسباب كثيرة منها : ارتفاع سعرها وخصوصاً على الشرائح الأخيرة منها ، وعدم كفاية نظم ربطها وتحصيلها وقصر وعائها على أوعية الضرائب النوعية ، وارتفاع حد الاعفاء مع انخفاض متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي بصفة عامة مما يؤدي الى حصر ممولى هذه الضريبة فى نطاق محدود (٢) .

- وقد نظم القانون الحالى ١٥٧ - ١٩٨١ الأحكام المتعلقة بهذه الضريبة فى الباب الخاص ( الكتاب الأول منه ) حيث وردت هذه الأحكام فى المواد من ٩٥ الى ١١٠ .

وسوف يكون تناولنا لهذه الأحكام فى فصلين :  
الأول : فى نطاق الضريبة والاعفاءات المقررة منها .  
الثانى : فى وعائها وأحكام ربطها وتحصيلها .

(١) فى خلال الفترة من عام ١٩٦١/٦٠ الى عام ١٩٨٠ انخفضت نسبة هذه الضريبة فى جلة حصيلة الضرائب من ٢٤% فى أول الفترة الى ١٦% فى نهايتها . راجع فى ذلك : " نظام الضرائب : الحاضر والمستقبل " من سلسلة دراسات " مصر حتى عام ٢٠٠٠ " والتي تصدرها المجالس القومية المتخصصة ، القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ٧٨ ، ص ٨١ .

(٢) راجع : د . محمد أحمد الرزاز " رؤية لمستقبل الضرائب فى تمويل الانفاق العام فى البلاد الآخذة فى النمو - مع التطبيق على مصر " - فى مجلة القانون والاقتصاد الصادرة عن مجلة الحقوق جامعة القاهرة - العدد الخاص =

## فصل الأول

نطاق الضريبة والاعفاءات المقررة منها

أوضحت المادة ٩٥ نطاق الضريبة ، بينما وردت الاعفاءات المقررة منها في المادتين ١٠٠ ، ١٠١ .  
وترى ايضاح خصائص هذه الضريبة قبل أن نتناول النطاق والاعفاءات . . . وعلى ذلك يمكن تقسيم هذا الفصل الى مباحث ثلاثة :

الأول : في خصائص الضريبة .

الثاني : نطاقها ، والثالث : في الاعفاءات المقررة منها .

## المبحث الأول

خصائص الضريبة

من مجموع الأحكام المنظمة للضريبة على الدخل يمكن استنباط خصائصها التالية :

١ - هي ضريبة مباشرة عامة :

فهي مباشرة لأن من يتحمل بعينها هو الممول نفسه ولا يمكنه أن ينقل هذا العبء الى الآخرين ، كما أنه يسرى أساساً على وعاء يتميز بالاستقرار والانتظام النسبي وهو الدخل الذي يحصل عليه الشخص المكلف بأدائها . . وإذا كانت الضرائب على الدخل والتي سبق عرض أحكامها حتى الآن تعتبر ضرائب نوعية لأن كل منها يفرض على نوع

= بمناسبة العيد المئوى للكلية ، المجلد ١٠ ، ١٩٤٣ ، ص ٩٤٦ وما بعد هذا .

بذاته من أنواع الدخل ينتج من مصدر معين ، فإن الضريبة الحالية تعتبر ضريبة عامة لأنها تسرى على مجموع الدخل التي يحصل عليها المكلّف من كافة المصادر الخاضعة للضرائب النوعية . .

## ٢ - تعتبر ضريبة تكاملية على الأيراد الكلى :

لأنها - كما ذكرنا حالا - تفرض على مجموع الإيرادات الناتجة من كافة المصادر بجانب الضرائب النوعية الأخرى وليست بدلا عنها بل مكملة لها . وكان المشرع قد أراد بها معالجة القصور في الضرائب النوعية المفروضة على مصادر الدخل المختلفة . . ولقد نص المشرع أيضا على سريان هذه الضريبة على بعض الإيرادات التي لم يسبق خضوعها لضرائب نوعية كما هو الحال بالنسبة لتوزيعات شركات المساهمة التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون ، حيث يخضع ٥٠ ٪ منها لهذه الضريبة وفقا للشروط المنصوص عليها في القانون (١) .

## ٣ - على ضريبة - ضريبة -

وهي بذلك تتفق مع بعض الضرائب النوعية كالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على أرباح المهن الحرة ولكنها تختلف عن بعض الضرائب الأخرى كالضريبة على إيرادات القيم المنقولة والتي تفرض على كل توزيع يتم في أى وقت خلال السنة . . وقد ورد النص صراحة على هذه الخاصية في المادة (٩٦) حيث نصت على أن " يحدد سعر

(١) راجع: د . حسن كمال : " الضرائب على الدخل " - القاهرة



الضريبة سنوياً على النحو الآتي ..... . ومن ثم  
فإن الضريبة تفرض على صافي الإيراد الكلي المتحقق  
خلال السنة السابقة فيما عدا حالتى الوفاة أو انقطاع  
التوظيف .

٤ - تفرض على صافي الإيراد الكلى :

أى أنها تفرض على مجموع الدخل المتحقق خلال  
السنة السابقة بعد مراعاة حدود الإعفاءات المقررة والمبالغ  
واجبة الخصم بنص القانون . .

٥ - ضريبة تصاعديّة الشرائح :

فسعرها تصاعدى كما نصت على ذلك المادة ٩٦ حيث  
قسم المشرع الوعاء الخاضع لها الى ثلاث وعشرين شريحة  
الأولى منها ( حتى ٢٠٠٠ جنيه معفاة ) ويتدرج السعر  
بعد ذلك من ٨ ٪ على الشريحة الثانية الى ٦٥ ٪ على  
الشريحة الأخيرة وسنوضح ذلك تفصيلاً فيما بعد عند  
تناولنا لسعر الضريبة .

٦ - ضريبة شخصية :

فهى تفرض على ما يحققه الأشخاص الطبيعيون  
من صافي الإيراد الكلى السنوى . وقد نصت على ذلك  
المادة ٩٥ . كما أنها تأخذ فى الاعتبار كافة العوامل  
والظروف المتعلقة بشخص الممول ( إعفاء الحد الأدنى  
اللازم للمعيشة ، خصم النفقات والأعباء التى لا تعتبر  
عبئاً على وعاء أى ضريبة نوعية أخرى ، كما أنها تأخذ  
بمبدأ التصاعد الضريبى فى سعرها ) . .



الزراعية وإيراد العقارات المبنية وكذلك الإيرادات الآتية :

١ - توزيعات شركات الأموال المنصوص عليها فى  
الكتاب الثانى من هذا القانون التى يحصل عليها الأشخاص  
الطبيعيون .

٢ - نصيب الشريك الموصى فى أرباح حصة التوصية  
التى تم ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية  
باسم الشركة وذلك بعد خصم هذه الضريبة من هذا  
النصيب .

٣ - ما يؤول الى الأشخاص الطبيعيين من  
الأرباح الصافية الناتجة عن العطيات المعفاة طبقا للمادة  
الخامسة من القانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٧٤ بشأن بعض  
الاحكام الخاصة بالتدمير .

٤ - ما يؤول الى الأشخاص الطبيعيين من الأرباح  
والتوزيعات المحققة من المشروعات المتمتع باعفاءات ضريبية  
وفقا لأحكام القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار اليه وذلك  
بعد انقضاء مدة الاعفاء المقررة للمشروع ، ومع عدم الاخلال  
بالاعفاءات المقررة للمستثمر العربى والأجنبى .

ويلاحظ أن هذه المادة بفقرتها قد ركزت على أمرين  
أساسيين ، أولهما : تحديد طبيعة الأشخاص الخاضعين  
للضريبة ، وثانيهما : تحديد الإيرادات الخاضعة لها :

أولا : الأشخاص الخاضعون للضريبة :

وكما هو واضح من نص الفقرة الأولى فان الخاضعين  
للضريبة العامة على الدخل هم الأشخاص الطبيعيون مصريين

كانوا أو أجنب ( وذلك وفقا لما سبق أن ذكرناه ونحسن  
بصد د ايضاح خصائص هذه الضريبة ) ، وذلك بعد تجميع  
دخولهم الخاضعة لضرائب نوعية لتكون الايراد الكلى  
الخاضع للضريبة . وعلى ذلك فان الأشخاص المعنوية  
( أو الاعتبارية ) لا يخضعون لها حتى ولو توافرت  
بالنسبة لهم شروط الخضوع لكل أو بعض الضرائب النوعية . .

ويلاحظ أن هذا النص يختلف عن النص المقابل له  
فى القانون القديم ( م / ١ من ق ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ) <sup>(١)</sup> حيث  
أن النص الجديد قد سوى فى المعاملة بين المصريين  
والأجنب سواء كانوا متوطنين أم غير متوطنين فى مصر  
بالنسبة للخضوع للضريبة .

ولما كان مناط الخضوع للضريبة هو الحصول على ايراد  
خاضع لاحدى الضرائب النوعية فى مصر ، فانه على الرغم  
من اختلاف النصين <sup>(٢)</sup> ، الا أن هذا المعيار للخضوع  
للضريبة يجعلنا نصل الى نتيجة مؤداها المساواة بين

(١) كانت هذه المادة تنص على أن " تفرض ضريبة عامة على  
الايراد وتسرى على صافى الايراد السنوى الكلى  
للأشخاص الطبيعيين المصريين أيا كان موطنهم والأجنب  
المتوطنين فى جمهورية مصر العربية حتى لو كانت  
ايراداتهم ناتجة عن صادر خارج مصر ، أما الأجنب  
غير المتوطنين فى مصر فلا يخضعون للضريبة الا على  
ذلك الجزء من الايراد الذى نتج فى مصر " .

(٢) كان يبدو من ظاهر النص القديم أن المشرع يخضع ايراد  
المصريين حتى لو كان هذا الايراد قد تحقق خارج  
جمهورية مصر العربية .

المصرى والأجنبي في الخضوع للضريبة ، وقد استقر الفقه والتطبيق العدلي على أن إيرادات المصريين والأجانب (١) لا تخضع للضريبة الحالية الا اذا كانت هذه الإيرادات قد سبق خضوعها للضرائب النوعية المصرية ..

- واذا تعدد الأشخاص الذين تتوافر فيهم شروط الخضوع للضريبة في أسرة واحدة ، تعددت الضرائب المربوطة ، وذلك لأن الضريبة الحالية في التشريع الضريبي المصري تفرض على دخل الفرد وليس على دخل الأسرة باعتبارها وحدة اقتصادية واجتماعية مشتركة في الانتفاع والمعيشة بصرف النظر عن كون الشخص من الذكور أو الاناث ، من البالغين أو القاصرين ، من كامل الأهلية أو ناقصيها . ولا شك أن هذا الوضع يضعف من الحصيلة نظرا لتمتع كل فرد داخل الأسرة الواحدة باعفاء الحد الأدنى للمعيشة ، ومن هنا يرى جانب من الفقه أنه ربما كان من الأفضل تحقيقا للعدالة الضريبية أن تفرض الضريبة على دخل الأسرة كوحدة متكاملة كما تأخذ بذلك بعض التشريعات الأجنبية (٢) .

(١) : الفتوطنون في مصر .

(٢) لمزيد من التفصيل حول هذه النقطة راجع : د. السيد عبدالمولى - المرجع السابق ص ٣٨٥ - وكذلك حكم محكمة النقض الصادر في ١٤ / ١ / ١٩٢٠ - ٢١ - ٧٩ .

- أيضا راجع : د. علي عباس عياد : " وحدة ربط الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعية " بحث منشور في مجلة كلية التجارة جامعة الاسكندرية - المجلد ٩ - العدد الأول - يناير ١٩٧٠ ص ٢٥١ وما بعدها .

- وإذا كان مبدأ التبعية السياسية الذي تأخذ به الضريبة الحالية يعنى إخضاع إيرادات المصريين أيًا كان محل إقامتهم أو توطنهم ومصرف النظر عن المكان الذي مارسوا فيه نشاطهم ، فإن أخذ هذا المبدأ على إطلاقه يعتبر فرضا نظريا أكثر منه فرض عطفى يمكن تطبيقه حيث يصعب تطبيق التشريع المصرى على المصريين المقيمين فى الخارج ، وحتى ان حدث ذلك فإن أثره سيكون سلبيا فيما يتعلق بالحد من نشاط المصريين وهجرتهم الى الخارج .

ورغم ذلك ، فإن هذه الصعوبات يمكن التغلب عليها ب عقد الاتفاقيات الدولية تلاميا لحدوث الازدواج الضريبي الدولي فى هذا المجال .

- أما بالنسبة للأجانب ، فالمتولون منهم فى مصر يعاملون كالمصريين من حيث الخضوع للضريبة أى أن الضريبة تسرى على إيرادهم الكلى حتى لو كان كله أو بعضه قد نتج من صادر خارج مصر ، وقد حددت المادة (٢) من ق ٩٩ لسنة ١٩٤٩ (المعدلة بق ٧ لسنة ١٩٦٩) أن الأجنبى يعتبر متوطنا بمصر إذا اتخذ من مصر محلا لإقامته الرئيسية أو إذا كانت مصالحه الرئيسية فى مصر . ولا تعتبر الإقامة رئيسية إلا إذا توافر فيها عنصر الاستقرار أى الاستمرار فى الإقامة على وجه الاعتياد ولو تخالفتها فترات غيبة متقاربة (١).

(١) راجع المذكرة التفسيرية للمشروع التمهيدى للقانون

المدنى بصدور المادة (٤٠) منه .

- وأنظر كذلك التعليقات التفسيرية لصلحة الضرائب

على المادة الأولى من القانون القديم رقم ٩٩

لسنة ١٩٤٩ .

أما غير المتوطنين من الأجانب فان نطاق سرياسن الضريبة عليهم يتمثل في ذلك الجزء من إيراداتهم التي نتجت في مصر ويكون خاضعا لضريبة نوعية استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية .

مثال للاسترشاد : استفتى مجلس الدولة - إدارة الفتوى والتشريع بوزارة المالية والاقتصاد - بشأن مدى خضوع أحد الممولين يعمل مراسلا لجريدة أجنبية في مصر وولد الشرق الأوسط ، والمكان الذي يزال عمله فيه ويقيم فيه هو وزوجته وأولاده موجود بمصر وكان يغادر مصر إلى غيرها من بلاد الشرق لعدد مختلفة ويقيم في مصر نصف السنة تقريبا ويقضى سائر السنة في البلاد المذكورة ، ويتقاضى مرتبا أسبوعيا تودعه له الجريدة التي يعمل لها في حسابه بالخارج ويسحب منه ما يريد عن طريق أحد البنوك في مصر . فأفتى المجلس بأن هذا الممول يعتبر مقيما في مصر إقامة عادية طالما أنه يستقر فيها نصف العام ويعود إليها من أسفاره التي تستغرق بقية السنة ، فهو قد اتخذ من مصر مستقرا ولعمله ولأهله - حتى ولو لم يكونوا يصحبونه في أسفاره إلى سائر بلاد الشرق الأوسط وكان يصرف ما يحتاجه من مرتبه في مصر .

وخلصت الفتوى من هذه الوقائع إلى أن الممول يعتبر متوطنا في مصر في حكم المادة الثانية من القانون ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ومن ثم تفرض عليه الضريبة العامة على الإيراد سواء ما نتج منه من مصادره مصرية وما نتج منه من مصادره خارج مصر (١) .

(١) راجع أمثلة أخرى عند : حسن الغريوى . وآخرين "ضرائب الدخل" . مرجع سابق - ص ٢٧٧ وما بعدها .

## ثانيا : الايرادات الخاضعة للضريبة :

وفقا لنص الفقرة الثانية من المادة ٩٥ سالفة الذكر،  
يمكن القول أن الايرادات التي يشملها نطاق الضريبة  
تتمثل في نوعين : الأول : الايرادات الخاضعة للضرائب  
النوعية ، الثاني : بعض الايرادات الأخرى التي لا تخضع  
لضريبة نوعية .

### ١ - الايرادات الخاضعة للضرائب النوعية :

وهذه الإيرادات - وفقا للتشريع الضريبي -  
الـ عصري - هي :

- الإيرادات العقارية ( من الأراضي الزراعية والعقارات  
الـ أمنية ) .

- الإيرادات الناتجة من رؤوس الأموال ( القيـم )  
الـ منقولة .

- الإيرادات المعثلة في الأرباح التجارية والصناعية .

- المرتبات والأجور وما في حكمها .

- الإيرادات المعثلة في أرباح المهن غير التجارية .

ولما كان مناط خضوع هذه الإيرادات للضريبة العامة  
على الدخل هو خضوعها للضرائب النوعية فإن المعفى  
من هذه الإيرادات من الخضوع لنطاق هذه الضرائب النوعية  
لا يدخل في نطاق الضريبة التي نحن بصدد دراستها .  
وإذا كان الاعفاء مؤقتا بعدة ، فإنها تدخل في نطاق  
الضريبة العامة على الدخل بعد زوال الاعفاء بانتهاء المدة .

ومع ذلك نجد بعض الاستثناءات على ما تقدم ،  
حيث نص المشرع صراحة على عدم خضوع بعض الإيرادات



للضريبة العامة على الدخل بالرغم من خضوعها للضرائب النوعية ، وهذه الاستثناءات هي :

أ - اجمالي قيمة التصرفات العقارية والذي يخضع لضريبة خاصة بسعره ٥ ٪ وبدون أى تخفيض ( وفقاً لنص المادة ١٩ ) ، فقد نص المشرع صراحة فى الفقرة الأخيرة من هذه المادة على عدم سريان الضريبة العامة على الدخل فى هذه الحالة (١) .

ب - الأرباح الناتجة من الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة أو من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية ومشاتل المحاصيل البستانية ، هذه الأرباح ربطها المشرع بضريبة الأرباح طبقاً لأوضاع وشروط خاصة ، إلا أنه طبقاً للمادة ٢٢ من القانون الحالى فان هذه الأرباح لا تخضع للضريبة العامة على الدخل ..

ج - المبالغ التى تدفع للخبراء الأجانب أيا كانت جهة أو هيئة استخدامهم ، فانه وفقاً للمادة ٥٩ تخضع هذه المبالغ لضريبة خاصة مقدارها ١٠ ٪ وبدون أى تخفيض وشرط ألا تزيد مدة استخدامهم على ستة أشهر متصلة أو متقطعة .. كما أن البند الثانى من نفس المادة

---

(١) والواقع أن المشرع الضريبى لم يكن بحاجة لهذا النص لأن هذه الضريبة المنصوص عليها فى المادة ١٩ تعتبر ضريبة رأسمالية مفروضة على قيمة رأس المال وليسست مفروضة على أرباح ناتجة عنه ، ومن ثم فانها لا تدخل فى نطاق الضريبة العامة على الدخل ..

قد أخضع المبالغ التي يحصل عليها العاملون الخاضعون للضريبة في وحدات الجهاز الإداري للدولة والحكـم المحلي والهيئات العامة ووحدات القطاع العام والمعاملين بكادرات خاصة علاوة على مرتباتهم الأصلية من أى وزارة أو هيئة عامة أو أى جهة إدارية أو وحدة من وحدات الحكم المحلي أو القطاع العام غير جهات عطهم الأصلية . هذا وقد نص المشرع صراحة في الفقرة الأخيرة من هذه المادة على عدم خضوع المبالغ المنصوص عليها في هذه المادة للضريبة العامة على الدخل .

د - ما نصت عليه المادة ٨٠ من القانون على إخضاع مبالغ مكافآت الارشاد أو التبليغ عن أى جريمة من جرائم التهرب المعاقب عليها قانونا ، وكذلك المبالغ التي يحصل عليها الأجانب غير المقيمين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط خاضع إيراداتها للضريبة على الأرباح غير التجارية - لضريبة خاصة بسعر ٢٠ ٪ ودون أى تخفيض .

وفي الفقرة قبل الأخيرة من هذه المادة ، نص المشرع صراحة على عدم خضوع المبالغ السالف ذكرها للضريبة العامة على الدخل . .

٢ - بعض الإيرادات التي لا تخضع لضريبة نوعية :

وتتل هذه الإيرادات النوع الثاني الخاضع للضريبة العامة على الدخل رغم أنها لا تخضع لضريبة نوعية باسم الممول ، وقد ورد النص عليها في صلب المادة ٢/٩٥ ، وهي :

أ - توزيعات شركات الأموال التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون : وهذه التوزيعات تعتبر أرباحا

لهذه الشركات ومن ثم فإن الضريبة تفرض عليها باسم الشركة ،  
الا أن اختلاف الشخصية القانونية للشركة عنها بالنسبة  
للمساهمين فيها من الأشخاص الطبيعيين من ناحية ،  
وكذلك عدم اخضاع المشرع هذه التوزيعات لدى هؤلاء  
الأشخاص للضريبة على إيرادات القيم المنقولة أو لضريبة  
نوعية أخرى ، وهو الأمر الذي كان يقتضى عدم خضوع  
هذه الإيرادات للضريبة العامة على الدخل ، إلا أن المشرع  
قد أخضعها صراحة لهذه الضريبة الأخيرة كاستثناء على  
القاعدة العامة .

بـ - نصيب الشريك الموصى فى أرباح حصة التوصية  
والتي تم ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية  
عليها باسم الشركة بعد خصم هذه الضريبة من هذا النصيب .  
ولما كان هذا النصيب غير خاضع لضريبة نوعية باسم الموصول  
( وان كان خاضعا للضريبة على الأرباح التجارية باسم  
الشركة ) فإن ذلك كان يقتضى - وفقا للقاعدة العامة -  
ألا يخضع للضريبة العامة على الدخل ، إلا أن المشرع  
أخضع لها صراحة وفقا لنص المادة ٩٥ .

جـ - ما يؤول الى الأشخاص الطبيعيين ممن  
الأرباح الصافية الناتجة عن العطيات المعفاة طبقا للمادة  
الخامسة من القانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٧٤ بشأن بعض  
الأحكام الخاصة بالتعمير .

ولما كانت هذه الأرباح متمتعة بالاعفاء فى نطاق  
الضريبة النوعية ، ومن ثم لا تسرى عليها الضريبة العامة  
على الدخل تبعا للقاعدة العامة ، إلا أن المشرع قد  
أخضعها لها استثناء على الأصل العام .

د - ما يؤهل الى الأشخاص الطبيعيين من الأرباح والتوزيعات المحقة بين المشروعات المتعنتة باعفاءات ضريبية وفقاً لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ (والمعدل بقى ٣٢ لسنة ١٩٧٧) ، وذلك بعد انقضاء مدة الاعفاء المقررة للمشروع ، ومع عدم الاخلال بالاعفاءات المقررة للمستثمر العربي والأجنبي .

وهذه الأرباح والتوزيعات لا تخضع بعد انتهائها مدة الاعفاء لضريبة نوعية باسم المستفيدين منها ، وكسباً واجباً طبقاً للقاعدة العامة عدم خضوعها للضريبة العامة على الدخل ، الا أن المشرع قد أخضعها صراحة لها كاستثناء على الأصل العام (١) .

(١) هذه الاستثناءات الأربعة (أ ، ب ، ج ، د) تعهد

تقنياً لما استقر عليه العمل بموجب التعليمات

التفسيرية للمادة (٦) من ق ٩٩ لسنة ١٩٤٩ .

- وقد صدرت تعليمات تفسيرية لصلحة الضرائب تقضى

بعد إخضاع بعض الأرباح المستحقة للشركاء فسي

المنشآت الفندقية (الخاضعة لأحكام القانون رقم (١)

لسنة ١٩٧٣) للضريبة العامة على الدخل خلال فترة

الاعفاء المقررة .

راجع هذه التعليمات التفسيرية رقم (٤) لسنة ١٩٨٤

والصادرة فى ١٧/٥/١٩٨٤ - انظر مجموعة

بدران فى قوانين الضرائب فى مصر - الطبعة

الرابعة - المجلد الأول - القاهرة - ١٩٨٨ -

ص ١٣٢٢ .

ومعد دراستنا للأحكام المتعلقة بنطاق الضريبة العامة على الدخل وأعمال الاستثناءات التي قرررها المشرع برفع خضوعها لضرائب نوعية ، يمكن القول أن أهمية الضرائب النوعية لا تتطابق مع وعاء الضريبة العامة على الدخل .

### المبحث الثالث

#### الاعفاءات المقررة من الضريبة

- إضافة الى بعض المبالغ واجبة الخصم - كتكاليف - من وعاء الضريبة الحالية (١) ، قرر المشرع بعض الاعفاءات منها، ورد النص عليها في المواد ١٠٠ ، ١٠١ ، ٩٦ من القانون الحالي .

- وقد قررت المادة ١٠٠ المبدأ العام المنظم للاعفاء من الضريبة ، أما المادة ١٠١ فقد حددت حالات الاعفاء ذات الطبيعة السياسية والاقتصادية ، وأما المادة ٩٦ والمتعلقة بإيضاح سعر الضريبة فقد ورد بها حدود الاعفاء للأعباء العائلية ( ذات طبيعة اجتماعية ) . .

أولاً : المبدأ الأساسي المنظم للاعفاء من الضريبة :

وقد قررتها المادة ( ١٠٠ ) كما ذكرنا عندما نصت على أنه " مع عدم الإخلال بحكم المادة ٩٥ من هذا القانون ،

(١) ستكون هذه التكاليف ضمن دراستنا للفصل التالي المتعلق بتحديد وعاء الضريبة وتحصيلها .

لا تسرى الضريبة الراهنة على إيرادات معفاة من ضريبة  
نوعية" (١).

- وتجدر الإشارة إلى أن هذه المادة جديدة لا يوجد  
مقابل لها في القوانين السابقة ، رغم أن ماورد بهـا  
كان مأخوذاً به في التطبيق رغم عدم وجود النص فـى  
القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ .

- وطبقاً للفقرة الثانية من المادة ( ١٥٠ ) من القانون  
الحالى . " لا يتمتع الممول فى حالة تعدد الأوعية  
النوعية التى يجاوز مجموعها حد الاعفاء الا باعفاء واحد  
وفى الوعاء الذى يختاره فى اقراره السنوى على أن يستكمل  
حد الاعفاء من الوعاء الآخر اذا لزم الأمر .

#### ثانياً : الاعفاءات السياسية :

- وفقاً لنص المادة ( ١٠١ ) يعفى من الضريبة :  
١ - السفراء والوزراء المفوضون وغيرهم من الممثلين  
السياسيين والقناصل والممثلين القنصليين الأجانب بشرط  
المعاملة بالمثل وفى حدود تلك المعاملة .

- ويتضح من هذا النص أنه يشترط للمتمتع بالاعفاء  
ما يأتى :

(١) وهذا المبدأ يتفق مع ما سار عليه القانون الضريبي  
الاطالى والذى لا يخضع لوعاء الضريبة الحالية  
سوى مجموع الإيرادات الخاضعة لضرائب نوعية .  
انظر: د . عادل حشيش : الوسيط فى الضرائب على  
الدخل - مرجع سابق ذكره ص ٢٤٨ .

- أن يكون المستفيد منتما إلى الطوائف التي ورد ذكرها بالنص دون غيرهم وهم المعطلون السياسيون والقنصليين ، ولا يعتد الاعفاء إلى أسرهم أو حاشيتهم .

- أن يكون المستفيد أجنبيا ، ومن ثم فرعا لـ جمهورية مصر العربية لا يستفيدون منه .

- أن تكون المعاملة بالمثل ، ويقضى ذلك أن توجد ضريبة عامة على الأيراد أو ما يقوم مقامها في بلد الأجنبي ، وأن يتقرر اعفاء المصريين من أعضاء السلك السياسي والقنصلي منهم .

- أن يقتصر الاعفاء على ما يحصل عليه هؤلاء بصفتهم هذه (١) .

### ثالثا : الاعفاءات الاقتصادية :

وقد نصت عليها المادة ١٠١ في بندها الثاني حيث يعفى من الضريبة الحالية أيضا : الفنيون والخبراء الأجانب المتوطنون في مصر متى كان استخدامهم بناء على طلب الحكومة أو إحدى الهيئات العامة أو الخاصة أو الشركات أو أحد الأفراد بالنسبة لأيراداتهم الناتجة

---

(١) وقد عقدت جمهورية مصر العربية عدة اتفاقات ثنائية مع بعض الدول بهدف تقرير الاعفاء المتبادل لبعض فئات العاملين بالسفارة والقنصليات من غير الفئات السابقة ، إلى جانب الاتفاقات التي عقدت مع بعض الهيئات مثل هيئة الأمم ووكالاتها وفروعها . . . راجع : د . حسن كمال - المرجع السابق - ص ٢٧٨ .

من مصادرها خارج جمهورية مصر العربية .

- ويشترط للاستفادة من هذا الاعفاء ما يأتي :

• أن تتوافر في الخبير أو الفنى الأجنبى صفة التوطن فى مصر ، ويتحقق ذلك عندما يتخذ من مصر محلا لاقامته الرئيسية أو تتركز فيها مصالحه الرئيسية . ويقتصر الاعفاء عليه وحده فلا يمتد الى أسرته أو حاشيته أو عائلته .

• أن يكون استخدام هؤلاء بناء على طلب الجهات المذكورة بالنص ، ويلاحظ مدى اتساع دائرة هذه الجهات .

• يقتصر الاعفاء على ما يتقاضونه من إيرادات نتجت خارج مصر ، أما ما يحصلون عليه من إيرادات داخل مصر ، فانها تخضع للضرائب النوعية والتالى للضريبة العامة على الأيراد .

- وقد استحدثت المشرع فى هذا الاتجاه اعفاءات جديدة تنصب على المبالغ المدفوعة فى مصر وتشتمل تلك التى يتقاضاها الخبراء الأجانب أيا كانت الجهة أو الهيئة التى تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها لمدة لا تتجاوز ستة أشهر فى السنة متصلة كانت أو متقطعة (م ٥٩) ، وكذلك المبالغ التى يتقاضاها الأجانب غير المعقنين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة لأحكام ضريبة المهن غير التجارية ( وهؤلاء يخضعون لضريبة خاصة بمعدل ٢٠ ٪ وفقا للمادة ٨٠ من القانون ) ، وكذلك المبالغ التى يتقاضاها الممول كمكافأة عن الارشاد أو الابلاغ عن أية جريمة من جرائم التهريب ( بنصف النسبة أى ٢٠ ٪ وفقا لذات المادة ) .



#### رابعاً : الاعفاءات الاجتماعية :

- مراعاة للظروف الاجتماعية للممول قضت المادة ٩٦ من القانون الحالي باعفاء الشريحة الأولى من المجموع الكلي للإيرادات من الضريبة العامة على الدخل ومقدارها ٢٠٠٠ جنيه لمقابلة الأعباء العائلية ونفقات المعيشة ويلاحظ أن هذا الاعفاء مطلق ، أى يتمتع به كل ممول مهما بلغ اجمالي إيراده الصافي الخاضع لهذه الضريبة .

ولم يسمح القانون الحالي ( خلافاً للقانون القديم ) (١) باعفاء آخر للأعباء العائلية .

- ويعنى الاعفاء المقرر فى القانون الحالى أن الممول الذى لا يحقق من مجموع الإيرادات الخاضعة لضرائب نوعية دخلاً يصل إلى ألفى جنيه يعفى كلياً من أداء الضريبة ، وأنه يخضع للضريبة بأسعار تصاعديّة فيما يزيد عن هذا الحد .

- وفى هذا المجال يثور تساؤل مؤداه : هل يمكن للممول أن يستفيد من الاعفاء المقرر للأعباء العائلية كاملاً

(١) كان نص المادة ٩ من ق ٩٩ - ١٩٤٩ تسمح بخصم ٧٥ جنيهها من صافي الدخل السنوى الكلى للممول للأعباء العائلية عن كل ولد من أولاده وزوجيه الذين يعولهم على ألا تتجاوز الاعفاءات فى مجموعها ٣٠٠ جنيه . . . وإذا زاد الدخل المذكور على ٣٠٠٠ جنيه لا يعفى الممول اعفاءاً للأعباء العائلية بشرط ألا يقل ما يتبقى له بعد أداء الضريبة عما يبقى للممول الذى يقل عنه إيراداته ويمثله فى الأعباء .

عن فترة زمنية تقل عن سنة مالية كاملة ؟ وعن الاجابة  
عن هذا التساؤل نجد اتجاهين : الأول : يذهب  
الى القول بأن الممول لا يستفيد الا بجزء من الاعفاء  
اذا تمت محاسبته عن مدة تقل عن السنة ونسبة المصلحة  
التي تمت عنها المحاسبة ، ويستند هذا الرأي على  
أن مبالغ الاعفاء المقررة مقدرة على أساس محاسبة  
الممول عن سنة كاملة (١) .

- ولا شك أن هذا الرأي فى صالح الاعتبار المالى  
للخزانة العامة ولكنه ليس فى صالح الممول .

أما الرأي الثانى فيذهب الى تطبيق مبدأ السنوية  
( أى تطبيق الاعفاء السنوى كاملاً لصالح الممول بصرف  
النظر عن مدة المحاسبة . . ومن الواضح أن هذا السراى  
يناصر مصلحة الممول . . وتؤسس وجهة النظر هذه على  
أن القانون قد سوى بين استحقاق الضريبة بالوفاء وانقطاع  
التوطن واستحقاقها بانتهاء السنة المالية ، وليسو أن  
المشرع كان يريد اتباع قاعدة النسبية فى اعفاء هذا الحد  
لنص على ذلك صراحة (٢) .

---

(١) وقد أيدت هذا الاتجاه ، فتوى مجلس الدولة  
(الشعبة الاقتصادية ) - رقم ٢٩٩ فى ٨/٢/١٩٥٤  
وكذلك أيدته التعليمات التفسيرية لصالح  
الضرائب - تعليمات رقم (٣) للمادة الأولى من  
ق ٩٩ / ١٩٤٩ بتاريخ ٢/٢/١٩٥٦ .

(٢) راجع فى ذلك د . محمود رياض عطيه : "الموسمط  
فى تشريع الضرائب" - دار المعارف - القاهرة ،  
١٩٦٩ ، ص ٣٣٩ .

وأمام اختلاف هذين الرأيين ، والذي كان  
أجدى بالمشروع أن يحسمه بنص صريح ، فاننا نؤيد رأينا  
وسطا يفرق بين الأسباب أو الظروف التي أدت الى عدم  
اكتمال فترة السنة ، فان كانت ظروفنا قهرية كوفاة الممول  
مثلا وتركه ورثه معالين ، أو كان انقطاعه عن العمل  
لظروف قهرية كمرض أقعده ، أو انقطاع جبرى أو اضطرارى  
لتوطن الأجنبى فى مصر ، فان النظرة الانسانية هنا تستلزم  
محاسبة الممول عن الفترة من السنة التى مارس فيها النشاط  
فيما يتعلق بالضريبة المستحقة . أما فيما يتعلق بالاعفاء  
فيكون تقريره كاملا ( أى عن سنة مالية كاملة ) .

وان لم يتوفر عنصر القهر أو الاجبار أو الاضطراب ،  
وكان عدم اكتمال فترة السنة قد تم بإرادة الممول وورغبته ،  
فلا بأس فى هذه الحالة من تطبيق مبدأ النسبية وتقدير  
ما يستحق من اعفاء للأعباء العائلية وفقا للفترة التى مارس  
فيها النشاط فعلا ، وذلك رعاية لصالح الخزنة العامة  
وتمكننا للدولة من مواجهة الاتفاق العام المتزايد (١) .

- وجدير بالذكر أن نشير الى ضرورة تدخل المشروع  
بزيادة هذا الحد المقرر للاعفاء للأعباء العائلية  
نظرا لعظم الاحساس بوطأة التضخم الجاه الذى يشهده  
الاقتصاد القومى فى الوقت الحاضر والذى يؤدى الى  
التناقض المستمر فى القوة الشرائية لذوى الدخول المحدودة  
وهم الكتلة الغالبة من المواطنين ..

---

(١) راجع فى هذا الرأى : د . عادل حشيش -  
المرجع السابق - ص ٢٥٦ .

- وتجدر الإشارة كذلك الي أن المشرع نى ختام  
البند الرابع من العادة ٩٥ قد ذكر صراحة وجوب  
أن يؤخذ فى الاعتبار الاعفاءات المقررة فى قوانين أخرى  
كالقانون رقم ١٩٧٧/٤٣ والمعدل بق ١٩٧٧/٣٢<sup>(١)</sup> وكذلك  
القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١<sup>(٢)</sup> .

---

(١) بشأن استثمار المال العربى والأجنبى .

(٢) بشأن شركات المساهمة والتوصية بالأسهم والشركات  
ذات المسئولية المحدودة .

## الفصل الثاني

### وعاء الضريبة ، ربطها وتحصيلها

- وردت الأحكام المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة العامة على الدخل في المادتين ٩٧ ، ٩٨ من القانون الحالي .  
معد هذا التحديد يلتزم الممول بتقديم اقرارات تربط على أساسها الضريبة ، وقد وردت الأحكام المتعلقة بتقديم الاقرارات في المواد ١٠٢ ، ١٠٣ ، ١٠٤ . أما المواد من ١٠٥ الى ١٠٨ فقد وردت بها الأحكام المتعلقة بربط الضريبة . وفيما يتعلق بأحكام أداء الضريبة أو تحصيلها فقد نصت عليها المواد ١٠٩ ، ١١٠ .

وقبل أن نتناول هذه الأحكام بشيء من التفصيل ، فإننا سنوضح الواقعة المنشئة لدين الضريبة وسعرها . .

وعلى ذلك يمكن تقسيم هذا الفصل الى المباحث الأربعة الآتية :

- المبحث الأول : في الواقعة المنشئة لدين الضريبة وسعرها .
- المبحث الثاني : في الأحكام المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة .
- المبحث الثالث : في ربط الضريبة والاقرارات واجبة التقديم .
- المبحث الرابع : في أداء الضريبة أو تحصيلها .

## المبحث الأول

الواقعة المنشئة لدين الضريبة وسعرها

أولاً : الواقعة المنشئة لدين الضريبة :

تتمثل هذه الواقعة في حصول الممول على إيراد  
سنوى صافى فى نهاية السنة الميلادية ، على أن يتجاوز  
هذا الإيراد حد الإعفاء المقرر .

كما أن الضريبة تعتبر مستحقة بوفاة الممول أو بانقطاع  
توطنه فى مصر ( ٩٧م ) وعلى ذلك يمكن القول بأن الوفاة  
أو انقطاع التوطن واقعة منشئة للضريبة (١) وطبقا للقواعد  
العامة تسرى الضريبة حسب السعر المقرر عند تحقق  
الواقعة المنشئة للضريبة ، أى فى آخر يوم فى السنة  
الميلادية التى يتم تحديد إيراداتها الخاضعة للضريبة ،  
وفى يوم وفاة الممول . عند بدء انقطاع توطن الأجنبي  
بمصر .

ثانياً : سعر الضريبة :

وفقا لما جاء فى المادة ٩٦ ( ) والمعدلة بالقانون  
رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ ) ، يتحدد سعر الضريبة العامة على  
الدخل طبقا لأسلوب التصاعد الضريبى بالشرائح كما ذكرنا  
عند تناولنا لخصائص الضريبة ، وذلك مع استبعاد الشريحة

(١) وقد حكمت محكمة النقض فى حكمها الصادر فى  
١٩/١/١٩٧٤ بأن الاخطار يربط الضريبة العامة على  
الإيراد لا علاقة له بنشئها وأن دين الضريبة ينشأ بمجرد  
توافر الواقعة المنشئة للضريبة .

الأولى من الخضوع للضريبة لتمكين الممول من مواجهة الحد الأدنى اللازم للمعيشة على النحو التالي (١) :

|                |                          |           |
|----------------|--------------------------|-----------|
| الشريحة الأولى | حتى ٢٠٠٠ جنيه            | معفاة (٢) |
| « الثانية      | أكثر من ٢٠٠٠ - ٣٠٠٠ جنيه | بسرعة ٨٪  |
| « الثالثة      | « ٣٠٠٠ - ٤٠٠٠ »          | « ٩٪ »    |
| « الرابعة      | « ٤٠٠٠ - ٥٠٠٠ »          | « ١٠٪ »   |

(١) قبل اجراء هذا التعديل في القانون الحالي ، كان عدد الشرائح خصما : الاولى وقدرها ٢٠٠٠ جنيه معفاة ، والثانية : من ٢٠٠٠ الى ١٠٠٠٠ جنيه يكون السعر ٨٪ عن الألف الأولى ويزداد ١٪ عن كل ألف جنيه تالية ، والثالثة : اكثر من ١٠٠٠٠ جنيه وحتى ٥٠ ألف جنيه بسرعة ١٨٪ عن العشرة آلاف الأولى ويزداد ٢٪ عن كل خمسة آلاف جنيه تالية ، والرابعة : أكثر من ٥٠ ألف جنيه وحتى ٧٥ ألف جنيه بسرعة ٣٢٪ عن العشرة آلاف الأولى ويزداد بواقع ٥٪ على كل خمسة آلاف جنيه تالية ، والخاصة : أكثر من ٧٥ ألف بسرعة ٥٠٪ .

- وقد استهدف التعديل الأخير يعق ٨٧ لسنة ١٩٨٣ زيادة قيمة الشرائح مع خفض السعر تحقيقا للعدالة وخفض العبء الضريبي للحد من التهرب الضريبي .

(٢) في القانون القديم ٩٩ - ١٩٤٩ كانت الشريحة الأولى المعفاة ١٢٠٠ جنيه (م ١١) .

|                  |                                |
|------------------|--------------------------------|
| الشريحة الخامسة  | أكثر من ٦٠٠٠-٥٠٠ جنيه بسعر ١١٪ |
| السادسة          | ٧٠٠٠-٦٠٠٠ " " ١٢٪              |
| السابعة          | ٨٠٠٠-٧٠٠٠ " " ١٣٪              |
| الثامنة          | ٩٠٠٠-٨٠٠٠ " " ١٤٪              |
| التاسعة          | ١٠٠٠٠-٩٠٠٠ " " ١٥٪             |
| العاشر           | ١٠٠٠٠-٢٠٠٠ " " ١٨٪             |
| الحادية عشرة     | ٢٠٠٠-٢٥٠٠ " " ٢٢٪              |
| الثانية عشرة     | ٢٥٠٠-٣٠٠٠ " " ٢٤٪              |
| الثالثة عشر      | ٣٠٠٠-٣٥٠٠ " " ٢٦٪              |
| الرابعة عشر      | ٣٥٠٠-٤٠٠٠ " " ٢٨٪              |
| الخامسة عشر      | ٤٠٠٠-٤٥٠٠ " " ٣٠٪              |
| السادسة عشر      | ٤٥٠٠-٥٠٠٠ " " ٣٢٪              |
| السابعة عشر      | ٥٠٠٠-٦٠٠٠ " " ٣٥٪              |
| الثامنة عشر      | ٦٠٠٠-٦٥٠٠ " " ٤٠٪              |
| التاسعة عشر      | ٦٥٠٠-٧٠٠٠ " " ٤٥٪              |
| العشرون          | ٧٠٠٠-٧٥٠٠ " " ٥٠٪              |
| الواحد والعشرون  | ٧٥٠٠-٨٠٠٠ " " ٥٥٪              |
| الثانية والعشرون | ٨٠٠٠-٨٥٠٠ " " ٦٠٪              |
| الثالثة والعشرون | ٨٥٠٠-٩٠٠٠ " " ٦٥٪ (١)          |

(١) في ظل القانون القديم ( ٩٩ - ١٩٤٩ ) كان الحد الأقصى يصل الى ٨٠٪ فيما زاد على مائة ألف جنيه بينما وقف هذا السعر عند ٦٥٪ فيما زاد على مائتي ألف جنيه في القانون الحالي ..



## المبحث الثاني

### تحديد وعاء الضريبة

- تناولت المواد ٩٧ ، ٩٨ ، ٩٩ بيان الأحكام الخاصة المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة العامة على الدخل .

- ويلاحظ أن المادة الأولى منها قد نصت على أن " تستحق الضريبة في أول يناير من كل سنة كما تستحق بوفاء الممول أو انقطاع توطن الأجنبي في مصر " . ويستفاد من هذا النص أن القاعدة العامة هي محاسبة الممول على أساس ما تحقق له من إيراد كلي عن سنة ميلادية كاملة إلا في حالتى الوفاة أو الانقطاع للتوطن فإنه يحاسب على أساس فترة النشاط أو التوطن .

- وتسرى هذه القاعدة حتى على الأجنبي غير المتوطن في مصر والذي يخضع للضريبة العامة على الدخل بمناسبة حصوله على إيراد خاضع لضريبة نوعية في مصر . ومثال ذلك الأجانب الذين يفدون إلى البلاد كالعلماء والخبراء الذين يعملون لفترة محددة من السنة ويؤدون خدمات مقابل أتعاب معينة كما تسرى قاعدة السنوية ، سواء كان الممول يباشر نشاطه الخاضع للضريبة طوال السنة ، أم كان يباشره بحكم طبيعة العمل وظروفه في بعض شهور السنة دون البعض الآخر (١) .

- أما في المادة الثانية ( ٩٨ ) فقد قررت مبدأ أساسيا لتحديد وعاء الضريبة يتمثل في أن المحاسبة تكون على أساس

(١) راجع: د . عادل حشيش ، المرجع سابق الذكر ،

"صافي الإيراد". ومع ذلك فقد استثنت بعض الحالات الخاصة منه حيث قررت : "تسرى الضريبة على صافي الإيراد المنصوص عليه في المادة (٩٥) من هذا القانون طبقاً للقواعد المقررة لتحديد أوعية الضريبة النوعية ، مع مراعاة ما يلي :

١ - يحدد إيراد الأراضي الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط ضريبة الأطنان بعد خصم ٢٠ ٪ مقابل جميع التكاليف .

كما يحدد إيراد العقارات المبنية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية على أن يخصم ٢٠ ٪ مقابل جميع التكاليف وذلك في الأحوال التي يتم فيها تحديد القيمة الإيجارية دون خصم هذه النسبة .

وتعامل الإيرادات الناتجة من تقرير حق الانتفاع معاملة الإيرادات الناتجة من الأموال المطلوكة ملكية تامة .

ويجوز للممول أن يطلب تحديد إيرادات العقارات على أساس الإيراد الفعلي بشرط أن يتضمن الطلب جميع عقاراته الزراعية أو المبنية .

ويجب أن يقدم هذا الطلب خلال الفترة المحددة لتقديم الأقرارات السنوية وأن يكون الممول مصكداً فاتسراً منتظمة على الوجه المنصوص عليه في المادة (٣٦) من هذا القانون ولا سقط حقه في الانتفاع بهذا الحكم .

٢ - يحدد ناتج الأسهم والسندات التي توزعها شركات المساهمة التابعة للقطاع العام أو الخاص على الأشخاص

الطبيعيين على أساس ٥٠ ٪ مما تم توزيعه وذلك بشرط أن تكون الأوراق المالية للشركة مقيدة في سوق الأوراق المالية".

٣ - يحدد وعاء الأرباح التجارية والصناعية ووعاء المرتبات ووعاء المهن غير التجارية على أساس الوعاء الذى آتخذ أساسا لربط الضريبة النوعية قبل خصم الأعباء المقرر للأعباء العائلية".

وتخصص خسائر الاستغلال التجارى والصناعى وخسائر الاستغلال المهنى فى سنة تحققها دون غيرها من السنوات وعلى ألا يكون لنقل هذه الخسائر طبقا لحكم المادتين ٢٥ ، ٧٨ من هذا القانون أثر عند تحديد وعاء الضريبة العامة على الدخل فى السنوات التالية وذلك ما لم يكن للممول فى سنة تحقق الخسارة إيرادات تخضع للضريبة العامة ، وفى هذه الحالة يتم خصم الخسارة من مجموع الإيرادات الخاضعة للضريبة العامة على الدخل".

- ومن هذه المادة بينودها الثلاثة يمكن استخلاص الملاحظات الآتية :

أولا : لتحديد وعاء الضريبة العامة على الدخل ، فانه - وكقاعدة عامة - يتعين الرجوع الى القواعد الخاصة بالضرائب النوعية لتحديد كل من الإيرادات الكلية النوعية والتكاليف التى تخصم منها للوصول الى الإيرادات الصافية .

ثانيا : فيما يتعلق بتحديد صافى إيرادات الثروة العقارية ( أطيان وماني ) والتى تدخل ضمن وعاء الضريبة الحالية ، نلاحظ أن المشرع قد أجاز للممول أن يختار

بين طريقتين : الاولى وفيها يحدد الايراد العقارى على الأساس الحكيم المنصوص عليه فى القانون ( أى خصم ٢٠ ٪ كمقابل لجميع التكاليف من الوعاء الاجمالى )  
والطريقة الثانية وهى أن يتم التحديد على أساس الايرادات الفعلية التى حصل عليها الممول . الا أن اتباع هذه الطريقة الثانية يقتضى شروطاً هى :

أ - ضرورة طلب الممول محاسبته على أساس الايراد الفعلى فى العدة التى يجب عليه أن يتقدم بالاقرار خلالها ، أى قبل أول ابريل من كل سنة .

ب - ضرورة أن يشمل الطلب جميع العقارات الخاصة بالممول ( الزراعية والمبنية ) .

ج - أن يكون لدى الممول دفاتر منتظمة موضحاً بها ايراده الاجمالى من عقاراته والتكاليف المدفوعة مقابل الحصول على هذا الايراد (١) .

---

(١) وفى هذا المجال تقضى التعليمات التفسيرية لصلحة الضرائب بما يأتى :

- لما كانت ملكية العقارات لا تنتقل الا بالتسجيل الا أن هذا لا يمنع من مراعاة الظروف التى تطرأ على ملكية العقار وتجعل ايراده من حق غير صاحب التكاليف كما فى حالات الارث والتصرف بعقد غير مسجل بشرط التأكد من جدية التصرف .

- يحدد ايجار واضعو اليد على الأطيان الزراعية المبيعة لهم من الحكومة بعقود ابتدائية على أساس القيمة الايجارية المحددة بغض النظر عن عدم ربط ضريبة الأطيان عليها .

- لا يدخل ايراد العقارات المهنية المستجدة فى وعاء الضريبة العامة على الدخل الا من تاريخ ربطها بالعواد

- وتتمثل الإيرادات الفعلية للعقارات المبنية في :  
الإيجارات المستحقة طبقا لعقود الإيجار ، المبالغ التي  
يدفعها المستأجر للمالك ، كتعويض أو صيانة مما يقع  
عبوه أصلا على المالك ، إيراد أي عقار أو جزأ منه  
يكون المالك قد تنازل عنه لصالح بعض المستأجرين ممن  
ذوي القربى .

ألا أن القيمة الإيجارية للمبنى الذي يقيمه الغير  
على أرض المالك دون أن يؤدي عنه إيجارا لا تدخل في  
وعاء الضريبة العامة على الدخل ، وذلك في الحالة  
التي يكون مشروطا فيها بأن يتسلم المالك عقاره في مقابل  
تعويض يدفعه إلى المستأجر عند انتهاء عقد الإيجار .

- وجدير بالذكر أن حق الممول في اختيار المحاسبة  
على أساس الإيراد الفعلي هو حق أحازه له القانون ،  
ومن ثم يكون من حق الممول أيضا أن يعدل عنه في  
أي وقت إذا تبين أنه في غير صالحه بشرط ألا يكون قد  
تم ربط الضريبة على أساسه وأن يكون الممول قد قدم اعتراضه  
في المواعيد القانونية (١) .

أما التكاليف التي يمكن خصمها من الإيراد الفعلي  
فتتمثل في : المبالغ اللازمة لإدارة العقار ، وأقساط  
استهلاك العقار ، العوائد وملحقاتها والتي تخصم أيضا  
من القيمة الإيجارية في حالة المحاسبة بالأسلوب الحكمي ،  
ويعتبر ربط العوائد في حكم دفعها . . .

---

(١) ويرى البعض أنه لا يجوز للممول أن يرجع في اختياره ،  
راجع : د . عادل حشيش - م . س . ص ٢٣٨ .

- وفي حالة الأطنان الزراعية ، وحيث يحاسب الممول بالأسلوب الفعلي ، فان صافي الإيرادات يتحدد على أساس الفرق بين الإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية . وتتمثل الأولى في : قيمة الأيجار ، ما يدفعه المستأجر نظير خدمة آلات أو مواشى المالك ، إيجار المنازل الخادمة للحقل اذا كان يودى عنها إيجار واذا كان المالك هو المستغل للأرض بنفسه فان ثمن بيع المحاصيل يعتبر إيرادا فعلياً . أما الثانية ( المصروفات ) فتتمثل في : ما يتحمله المالك من مصاريف الصيانة للأدوات ونفقات تطهير الترع والقنوات واستهلاك الآلات الزراعية والمباني الخاصة بالحقل وذلك في حالة التأجير للغير ، فان كان المالك مستغلاً لأرضه ، فانه يضاف الى ما سبق آثمان التقاوى وأجور العمال . . . . . الخ .

ثالثاً : فيما يتعلق بتحديد إيراد ناتج الأسهم الموزعة من شركات المساهمة :

وقد ورد هذا التحديد في البند الثاني من المادة ٩٨ التى أشرنا إليها . وقد أخضع المشرع هذا الناتج الذى تم توزيعه على الأشخاص الطبيعيين بواقع ٥٠ ٪ فقط وكان الأصل يقتضى أن يخضع هذا الناتج كاملاً للضريبة العامة على الدخل الا أن المشرع قضى بأخضاع نصفه فقط رغبة منه في تشجيع الاكتتاب في الأسهم والسندات التى تصدرها هذه الشركات . هذا وقد اشترط النص للاستفادة من هذا الحكم أن تكون هذه الأوراق المالية قد تم قيدها في سوق الأوراق المالية (١) .

(١) يعتبر اخضاع ناتج الأسهم في هذه الحالة للضريبة العامة على الدخل استثناءً على القاعدة العامة التى تقضى بأن الإيراد الذى لا يخضع لضريبة نوعية لا يخضع =

ويلاحظ أنه فيما يتعلق بسائر الإيرادات الأخرى التي تخضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة (نتاج السندات وأذون الخزانة وكافآت التمدد والانصبه التي تدفع لحاطي السندات ونيرهم ، فوائد القروض على اختلاف أنواعها ، نتاج المساهمة في شركات أجنبية لا تعمل في مسراو في شركات مصرية تعمل في الخارج أو عن أوراق مالية أجنبية ، تسديد أو استهلاك رأس المال أثناء حياة الشركة ، فائض التصفية ، حصص التأسيس وحصص أصحاب النصيب ، إيرادات الأوراق الأجنبية ، فوائد الديون أيًا كان نوعها وقوائد الدافع والتأمينات النقدية ) (١) . . . الخ ، فإن تحديد ما يدخل منها في وعاء الضريبة العامة على الدخل يتعل في القيمة التي تقرر وضعها تحت يد المستفيد منها .

#### رابعاً : فيما يتعلق بالأرباح التجارية والصناعية

- وتدخل هذه الأرباح ( والتي يحصل عليها الممول الفرد والشريك المتضامن في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة وكذلك نصيب الشريك الموصي في أرباح حصص التوصية التي تم ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية باسمه ) ضمن وعاء الضريبة العامة على الدخل . ويراعى عند ذلك أن يدرج صافي الربح قبل خصم الاعفاء المقرر لمقابلته

= تبعاً لذلك للضريبة العامة على الدخل ، وهذا النتاج لا يخضع للضريبة المفروضة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة . . راجع في ذلك : د . حسن كمال - المرجع السابق - ٣٩٧ .

(١) راجع تفصيلات هذه الإيرادات (المادة رقم ١١) من القانون الحالي والتي وردت في أحد عشر بنداً .





خامساً : فيما يتعلق بالمرتبات وما في حكمها والأجور والمكافآت والأتعاب والائردات المرتبة لعدى الحياة

فان ما يدرج منها في وعاء الضريبة العامة على الدخل هو الصافي ( قبل خصم أى أمباء للممول ) ولكن بعد استبعاد الصالح الذى لم يسبق أن دخلت ضمن وعاء ضريبة المرتبات كاحتياطى المعاش وأقساط الادخار والتأمين ومقابل الحصول على الايسراد ..

- وفيما يتعلق بأرباح المهه غير التجارية ، يطبق ذات الحكم السابق ، أى يدرج صافى ربح الممول قبل خصم الاعفاء المقرر لنفقات المعيشة والأمباء العائليكة . كما أن ما يحصل عليه الممول هنا ( صاحب المهنة الحرة ) من ايرادات من الخارج ولا تخضع لضريبة المهه غير التجارية لا يدخل ضمن وعاء الضريبة العامة على الدخل . . . . . وإذا انتهت السنة الطالية للممول بخسارة ، فان ما سبق أن ذكرناه بشأن ترحيل الخسارة فى حالة الأرباح التجارية والصناعية يطبق فى هذه الحالة أيضاً ..

\*\*\* التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة العامة على الدخل :

- ورد بيان هذه التكاليف فى المادة ( ٩٩ ) من القانون الحالى حيث نصت على أن " يخصم من مجموع الايرادات المبينة فى العادة السابقة ما يلى :

١ - ما يكون قد دفعه الممول من :

( أ ) فوائد القروض وفوائد الديون التى فى ذمته ما لم يكن قد سبق خصمها من وعاء احدى الضرائب الذوعية ، ويشترط ألا تكون هذه القروض أو الديون قد عقدت بضممان

أوراق المالية أو ودائع إيراداتها معفاة من الضرائب .

(ب) جميع الضرائب المباشرة التي دفعها الممول خلال السنة السابقة فيما عدا الضريبة العامة على الدخل والضريبة على التركات ورسم الأيلولة على التركات وكذلك الغرامات والتعويضات ومقابل التأخير والمبالغ الإضافية للضريبة . وتعتبر ربط كل من ضريبة الأطنان والضريبة على العقارات المبنية في حكم دفعها . .

(ج) المبالغ التي سددتها مقدما تحت حساب الضريبة النوعية المستحقة عليه أن تعتبر المبالغ المستردة منها إيرادا في السنة التي يتم فيها الاسترداد .

(د) الضريبة المصددة من واقع اقرار الضريبة النوعية عن ذات السنة المقدم عنها اقرار الضريبة العامة على الدخل على أن تعتبر المبالغ المستردة منها إيرادا في السنة التي يتم فيها الاسترداد .

(هـ) المبالغ التي سددتها لأعضاء النقابات المهنية والحرفيين مقابل خدمات أدت له . ويشترط لخصم المبالغ المنصوص عليها في هذه الفقرة من هذا البند ألا يجاوز مجموعها ١٠٪ من صافي الدخل الكلي السنوي للممول وحد أقصى ١٠٠٠ جنيه ، وألا يكون قد سبق خصمها من وعاء أي ضريبة نوعية ، ويكون للممول اثبات سداد هذه المبالغ بكافة طرق الإثبات (١) .

---

(١) أضيف هذا البند بمقتضى المادة الثانية من ق ٨٧ لسنة ١٩٨٣ على أن يعمل به اعتبارا من السنة الضريبية ١٩٨٣ (٣م من ق ٨٧ - ١٩٨٣) - الجريدة الرسمية - عدد ٢٧ في ١٩٨٣/٧/٢٧ .

٣ - (أ) التبرعات المدفوعة للحكومة والهيئات العامة  
وحدات الحكم المحلي أيا كان مقدارها .

(ب) التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات  
الخيرية أو المؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقاً  
لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات  
الخاضعة للإشراف الحكومي بما لا يجاوز ٧ ٪ من صافي الدخل  
الكلّي السنوي للممول . . ويشترط في خصم جميع التبرعات  
المنصوص عليها في هذا البند عدم سبق خصمها  
من وعاء أي ضريبة .

٣ - أقساط الإيرادات المرتبة لمدى الحياة وكذلك التنفقات  
الطزّم بها الممول قانوناً أو تنفيذاً لحكم قضائي إذا تقررت  
بغير مقابل على ألا يجاوز ما يخصم في جميع الأحوال  
١٠ ٪ من صافي الدخل الكلّي السنوي للممول .

٤ - (أ) أقساط التأمين على حياة الممول لصالحه  
أو لمصلحة . . . أو أزواجه أو أولاده على ألا تتجاوز  
قيمة الأقساط ١٥ ٪ من صافي الإيراد الكلّي السنوي للممول  
أو ٢٠٠٠ جنيه أيهما أقل وشرط ألا يكون قد سبق خصم  
هذه الأقساط من وعاء ضريبة أخرى .

(ب) المبالغ التي يشتري بها الممول في ذات السنة  
التي قدم عنها الاقرار أسهما أو مستندات عن  
طريق الاكتتاب العام الذي تطرحه شركات المساهمة  
التابعة للقطاع العام أو الخاص عند انشائها أو زيادته  
رأس مالها وكذلك المبالغ التي يشتري بها الممول مستندات  
التنمية الحكومية أو شهادات استثمار أو أودعها  
أحد البنوك الخاضعة لمراقبة البنك المركزي المصري وذلك كله  
في حدود ٣٠٠ ٪ من صافي الدخل الكلّي السنوي للممول

وحد أقصى ( ٣٠٠٠ جنيه ) سنوياً . وفي جميع الأحوال يشترط أن يتم ايداع سندات التنمية الحكومية أو شهادات الاستثمار أو الادخار أو المبالغ في أحد البنوك المشار إليها في ذات اسنة الشراء مع عدم التصرف فيها لمدة ثلاث سنوات متصلة والا زال ما يتمتع به الممول من اعفاء .

(ج) وفي جميع الأحوال لا يجوز أن يزيد مجموع الأقساط والمبالغ التي تخصم طبقاً للمفترتين (أ) ، (ب) من هذا البند على أربعة آلاف جنيه سنوياً .

- ومن المادة السابقة ببندوها الأربعة ، يمكن استخلاص الملاحظات الآتية :

أولاً - أن الصيغة التي وردت بها هذه المادة من ناحية ، وعدم نص المشرع صراحة على ايراد هذه التكاليف على سبيل الحصر من ناحية أخرى ، يدعم الرأي فـي أن هذه التكاليف قد ورد ذكرها على سبيل المثال وليس الحصر ، ومن ثم فانه يجوز للممول أن يطالب بخصم كافة التكاليف التي تحملها في سبيل الحصول على الايراد العام ولو لم تسمح أحكام الضرائب النوعية بخصمها ، وذلك من واقع الأوراق والمستندات التي تثبت ذلك ( حكم محكمة النقض رقم ٣٩٠ لسنة ٤١ ق ) .

ثانياً - هناك شرطان أساسيان يجب أن يتوافرا حتى يمكن خصم كل التكاليف التي ورد ذكرها بالمادة وصفة عامة هما :

١ - أن تكون التكاليف قد دفعت فعلاً خلال السنة التي تفرض الضريبة العامة على الدخل على ايراداتها . . فان كانت هذه التكاليف مستحقة فقط ولكنها لم تدفع بالفعل فلا يجوز خصمها .

٢ - أن لا يكون الممول قد سبق له الاستفسادة من خصم ذات المبالغ المطلوب خصمها عند احتساب الإيرادات النوعية . .

ثالثا - بالإضافة إلى الشرطين السابقين ، جاءت المادة ببعض الشروط والحدود الأخرى للخصم والتي تنوعت بحسب نوع الإيراد النوعي وطبيعة المبالغ واجبة الخصم :

١ - بالنسبة لفوائد القروض والديون التي في ذمة الممول يشترط ألا تكون هذه القروض أو الديون قد عقدت بضمان أوراق مالية أو ودائع معفاة إيراداتها من الضرائب .  
وقد استهدف المشرع من هذا الشرط محاربة ما يلجأ إليه بعض الممولين من شراء أوراق مالية أو ائتماع أموالهم بالبنوك ومن ثم فانهم يتمتعون باعفاء إيراداتها من الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة ، وهذا الاعفاء للإيرادات يجعلها لا تدرج (كلية أو جزئيا حسب الأحوال) ضمن وعاء الضريبة العامة على الدخل ، ثم يلجأ هؤلاء إلى الاقتراض بضمان هذه الأوراق أو الودائع من البنوك وغيرها وتستحق عليهم فوائد مدينة ، هذه الفوائد كان يمكن أن تخصم من وعاء الضريبة العامة على الدخل لو لم يوجد هذا الشرط (١) .

(١) - فوائد الديون والقروض التي تخصم في نطاق الضريبة العامة على الدخل هي بصفة عامة فوائد قروض شخصية لا علاقة لها بمزاولة المهنة ، ويعتبر هذا المصلك من جانب المشرع تطبيقا لفكرة شخصية الضريبة . . راجع : د . السيد عبد المولى - المرجع السابق ذكره - ص ٤٠٠ .

- وقد ثار خلاف حول مدى خصم فوائد القروض والديون التي يقوم المولى الطبيعي بدفعها نيابة عن أولاده =

- ٢ - فيما يتعلق بالضرائب المباشرة التي دفعها الممول خلال السنة السابقة ، فقد قرر المشرع خصمها جميعا من وعاء الضريبة العامة على الدخل باستثناء :
- أ - الضريبة العامة على الدخل حيث أنها تعد استعمالا للدخل التي فرضت عليه وليست تكليفا .
- ب - الضرائب على التركات ورسم الأيلولة حيث اعتبرها المشرع ضرائب على رأس المال وليس على الدخل .
- ج - استثنى المشرع الضرائب على الثروة العقارية من شرط الدفع الفعلي وقرر وجوب خصمها من وعاء الضريبة العامة على الدخل اكتفاء بمجرد ربطها أو استحقاقها ، ويرجع ذلك الى الرغبة في تسهيل حساب الضريبة العامة ، وتيسيرا على ممولى هذه الضرائب ، كما أنه يصعب التهرب منها .

رابعا : فيما يتعلق بالتبرعات والاعانات المدفوعة ، نجد أن المشرع قد حدد ما يخصم منها من وعاء الضريبة العامة على الدخل على أساس الجهة المستفيدة منها : فإذا دفعت للحكومة والهيئات العامة ووحدات الحكم المحلي ، فإنها تخصم أيا كان مقدارها . وان دفعت للمؤسسات الخيرية والجهات الأخرى المشهرة طبقا للمقانون ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي كان الخصم في حدود ٧ ٪ من صافي الإيراد الكلي السنوي

---

= القصر ومن ماله الخاص من وعاء الضريبة العامة على الدخل الخاص به .

وحسما لهذا الخلاف انتهت إدارة الفتوى بوزارة المالية والاقتصاد ( ملف ٧٧٤ / ١ / ٤ ) الى عدم جواز ذلك بسبب استقلال الذمم المالية . . راجع التعليقات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم ٤ لسنة ١٩٨٨ .

للممول (١) .

خامسا : بالنسبة لأقساط الايرادات المرتبة لمدى الحياة  
وبغيرها من النفقات التي يلتزم الممول قانونا  
بدفعها (٢) :

فقد حدد المشرع نسبتها بـ ١٠ ٪ من صافي الدخل السنوي للممول ، كما اشترط أن يكون الممول ملزما بدفعها قانونا أو تنفيذا لحكم قضائي ، وأن يكون المستفيدون منها ممن تربطهم صلة قرابة بالممول ( الزوجة والأولاد والمحتاجين ) ، وأن تكون هذه المدفوعات بلا مقابل .

سادسا : وفيما يتعلق بأقساط التأمين على الحياة  
لمصلحة الممول أو زوجه وأولاده :

نجد أن المشرع قد قرر كذلك أن تخصم من وعاء الضريبة العامة على الدخل ولكن في حدود ١٥ ٪ من صافي الايراد السنوي الكلي للممول أو ٢٠٠٠ جنيه أيهما أقل . . واذن فان الاستفادة من هذا الخصم تكون محدودة بنسب معينة ، وأن تكون الأقساط قد دفعت لصالح أشخاص معينين وليس لغيرهم .

(١) الواقع أن التبرعات والاعانات لا تعتبر تكليفا فعليا لازم الدفع للحصول على الايراد ، الا أن المشرع قد أضاف عليها هذه الصفة تطبيقا لفكرة شخصية الضريبة من جهة ، وتدعيما لروح التعاون في المجتمع من جهة أخرى .

(٢) يرى البعض ضرورة اعتبار قيم الاعانات والنفقات التي يلتزم بها الممول أدبيا واجتماعيا ضمن المبالغ واجبة الخصم في هذا المجال (أي مع عدم وجود التزام قانوني) مع وقوع عبء اثبات صحة ذلك على عاتق الممول - انظر في ذلك : د . حسن كمال م . س . ص ٤٠٧ .

سابعا - في البند الرابع فقرة (ب) ، أجاز  
المشرع خصم المبالغ التي يدفعها الممول لشراء أسهم  
وسندات ، إلا أنه اشترط للاستفادة من هذا الحكم  
أن تكون هذه الأوراق المالية قد طرحت للاكتتاب العام  
بواسطة جهات معينة بذاتها هي شركات المساهمة  
التابعة للقطاع العام أو الخاص ، عند الانشاء ، أو زيادة  
رأس المال . كما أجاز المشرع خصم المبالغ التي دفعها  
الممول لشراء بعض الأوراق المالية الأخرى ( سندات التنمية  
الحكومية ، شهادات الاستثمار أو الادخار ) أو يودع هذه  
المبالغ في أحد البنوك بشرط أن يكون هذا البنك خاضعا  
لرقابة البنك المركزي المصري ، وبشرط آخر هو عدم تجاوز  
كل هذه المبالغ سلفة الذكر لنسبة ٣٠ ٪ من صافي الدخل  
الكلّي وحد أقصى قدره ثلاثة آلاف جنيه سنويا . وقد  
اشترط المشرع كذلك أن يتم ايداع هذه القيم المادية فسي  
أحد البنوك المشار اليها في نفس السنة التي تم الشراء  
خلالها مع استمرار هذا الايداع لمدة ثلاث سنوات متصلة  
يمنع الممول خلالها عن التصرف فيها .

وأخيرا قرر المشرع حدا أقصى للاستفادة  
من خصم قيمة أقساط التأمين وما دفع من مبالغ  
لشراء الأوراق المالية أو الايداع ، وتمثل هذا  
الحدا الأقصى فقي عدم تجاوز قيمة كل هذه المبالغ  
أربعة آلاف جنيه سنويا .



### المبحث الثالث

#### التزام الممول بتقديم اقرارات وربط الضريبة

##### أولا : تقديم الاقـرار :

- نصت على هذا الالتزام المادة (١٠٢) عند ما قررت : " على الممول الذى يزيد مجموع صافى ايراداته الكلية السنوية الخاضعة للضريبة على حد الاعفاء أن يقدم اقرارا سنويا بمجموع ايراداته والتكاليف الواجبة الخصم طبقا للمادة (٩٩) من هذا القانون وأن يؤدى الضريبة المستحقة من واقعـه .

فاذا كان الممول قاصرا أو محجورا عليه أو غائبا التزم النائب أو الولي أو الوصى أو القيم بحسب الأحوال بتقديم الاقرار المشار اليه ، وسداد الضريبة المستحقة من واقعـه " .

ويتضح من هذه المادة ما يلى :

١ - الالتزام بتقديم الاقرار مرتبط بزيادة الدخل الكلى الصافى للممول على حد الاعفاء المقرر (٢٠٠٠ جنيهه) .

٢ - أن تكون الايرادات المقدم عنها الاقرار خاضعة للضريبة العامة على الدخل .

٣ - أن يتضمن الاقرار البيانات الخاصة بالمبالغ المنصوص عليها فى المادة ٩٩ من هذا القانون (م ١٠٣) .

٤ - يتم أداء الضريبة المستحقة من واقع الاقرار المقدم .

هـ - الملتزم بتقديم الاقرار هو كل شخص زاد دخله السنوى الصافى عن حد الاعفاء المقرر بصرف النظر عن أهلية الشخص أو عمره أو حضوره حيث ألزم المشرع الوكيل أو الولي أو الموصى أو القيم بحسب الأحوال بتقديم الاقرار وسداد الضريبة المستحقة من واقعه فى حالات غياب الشخص أو صغر سنه أو الحجر عليه .

- وعن ميعاد وكيفية تقديم الاقرار نصت المادة (١٠٤) على أن "تقدم الاقرارات خلال الاربعة أشهر الأولى من كل سنة على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية .

وعلى الملتزم بتقديم الاقرار أن يوقع الاقرار ويقدّمه الى مأمورية الضرائب المختصة مقابل إيصال أو يرسله بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول . .

- وفى حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة أو وصى التركة أو الموصى أن يقدم اقرارا بإيرادات الممول عن الفترة السابقة على الوفاة ، وذلك خلال أربعة أشهر من تاريخ الوفاة ، وأن يؤدى الضريبة المستحقة على الممول من مال التركة بذات السعر المنصوص عليه فى المادة ٩٦ من هذا القانون .

- وعلى الأجنبى الذى ينقطع توطنه بجمهورية مصر العربية أن يقدم الاقرار قبل انقطاع توطنه بستين يوما على الأقل ما لم يكن هذا الانقطاع بسبب مفاجئ خارج عن ارادته .

- وفى حالة عدم تقديم الاقرار المشار اليه فى الميعاد يلزم الممول بأداء مبلغ اضافى للضريبة يعادل ٢٠ ٪ من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائى تخضع الى النصف

إذا تم الاتفاق بين الممول والصلحة دون الاحالة الى لجان  
الطعن" (١).

### ثانيا : ربط الضريبة :

- تناولت المواد من ١٠٥ الى ١٠٨ ، بيان الأحكام  
المتعلقة بربط الضريبة العامة على الدخل ، وقد أشارت  
المادة ١٠٦ الى سريان أحكام الفصل الخامس من الباب  
الثاني من الكتاب الأول ، وكذا أحكام البابين السادس  
والسابع من الكتاب الثالث من هذا القانون في هذا  
المجال .

- 
- (١) يحق للممول أن يصحح اقراره ، اذا تبين له وجود  
أخطاء فيه . فان كان الخطأ ماديا ، فان الفقيه  
يتفق في مجموعه على حق الممول في تعديله  
في أى وقت . وان كان الخطأ موضوعيا موثرا ففي  
تقدير الضريبة فهنا نجد تعددا في الآراء حيث  
يذهب رأى : الى امكانية تعديل هذا الخطأ ففي  
أى وقت . وذهب رأى آخر الى أن حق الممول  
في اجراء التعديل يظل قائما خلال الفترة  
التي حددها القانون لتقدير الاقرار السنوى وينقضى  
بانتهائها . وذهبت بعض أحكام القضاء  
الى استمرار حق الممول في اجراء التعديل طالما  
لم يتم ربط الضريبة وذلك حفاظا على الاستقرار في  
ربط الضريبة . . راجع في ذلك : المستشار وجسدى  
عبد الصمد والمستشار ممدوح عبد الحفيظ " قضاء  
الضرائب " - عالم الكتب - القاهرة - ١٩٧٨ ، ص  
٣٥٣ ، ود . عادل حشيش ، مرجع سابق ، ص ٢٦٤ ،  
د . السيد عبد المولى - مرجع سابق ص ٤١٣ .

- ومن نص العادة (١٠٥) يمكن استخلاص ما يأتي :

١ - اذا كان محل اقامة الممول في مصر ، فسيان الضريبة تربط عليه فيه .

٢ - اذا تعددت محال اقامة الممول في مصر ، فان الضريبة تربط في المكان الذي يعتبر مقرا لعمله الرئيسي اذا كان من ممولي أى من الضرائب النوعية ماعدا الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح المهن غير التجارية .

٣ - في الحالة السابقة ، اذا كان الشخص ممن ممولي الضريبتين الأخيرتين أو أحدهما ، فان الضريبة العامة على الدخل تربط عليه في المكان الذي تربط فيه الضريبة النوعية .

٤ - اذا كان الممول غير مقيم في مصر ، فان الضريبة الحالية تربط عليه في المحل الذي توجد به مصالحه الرئيسية في مصر .

- وقد تناولت العادة (١٠٧) ايضاح الأحكام المتعلقة بالطعن في ربط الضرائب النوعية ( العناصر الخاضعة لها ) وكذلك الطعن في ربط الضريبة العامة على الدخل حيث نصت على أنه : " اذا كان الممول قد طعن في ربط أى عنصر من عناصر الدخل أو الايراد الخاضع لضريبة نوعية ، فان الضريبة العامة على الدخل لا تكون واجبة الأداء بالنسبة لعنصر الضريبة النوعية المطعون فيه . ويعدل الربط كلما طرأ تعديل على ربط عنصر الضريبة النوعية لأى سبب .

وفي حالة الطعن في ربط الضريبة العامة على الدخل

فلا يحال الى لجنة الطعن غير آوجه الخلاف التي لسم  
يتناولها الطعن في عنصر الضريبة النوعية وكذلك لا يحال  
اليها الخلاف الخاص بربط ضريبة نوعية أصبح نهائيا".

- وإذا ما حدث تصرف في الإيرادات الخاضعة  
للضريبة ، وكان هذا التصرف قد تم بين الأصول والفروع  
( الآباء والأبناء مثلا ) أو بين الزوجين خلال السنة  
الخاضع إيرادها للضريبة والسنوات الخمس التالية لها ،  
وسواء كانت هذه التصرفات بعوض أو بغير عوض ، وسواء  
انصبت على أموال ثابتة أو منقولة ، فهل يحتج بهذه  
التصرفات في مواجهة مصلحة الضرائب ؟ أجابت على ذلك  
صراحة العادة ( ١٠٨ ) بعدم الاحتجاج بهذه التصرفات  
في مواجهة المصلحة . وأضافت هذه العادة في فقرتها  
الثانية : " وتضاف إيرادات ما تمتلكه الزوجة والأولاد القصر  
من أي مصدر غير الميراث أو الوصية الى إيرادات الزوج  
أو الأصل خلال سنة التملك والسنوات الخمس التالية  
لها ، وتعتبر هذه الأموال ضامنة لأداء الضريبة المستحقة  
نتيجة لاضافة إيراداتها .

- فإذا كان التصرف بعوض أو كانت ملكية الزوجية  
أو الأولاد القصر من غير أموال الزوج أو الأصل ، جاز  
لصاحب الشأن أن يقيم الدليل على ذلك " ١٠٨ / ٣ .

## المبحث الرابع

### تحصيل الضريبة

~~~~~

تناولت المادتان ١٠٩ ، ١١٠ بيان الأحكام المتعلقة بأداء الضريبة وتحصيل بعض المبالغ لحسابها ..

- أما المادة (١٠٩) فقد أحالت على القواعد العامة في التحصيل والتي نصت عليها المادة (٤٢) من القانون الحالي ..

- وقد نصت هذه المادة الأخيرة على ما يأتي :
" يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط بحيث لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحدثت عنها الضريبة .

وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالعمول تحول دون تحصيل الضريبة وفقا لحكم الفقرة السابقة ، جاز لرئيس مصلحة الضرائب أو من ينييه تفسيطها على مسدة أطول بحيث لا تزيد على مثلى عدد السنوات الضريبية " .

- ووفقا لما تقضى به المادة (١٠٢) يقوم الممول بأداء الضريبة المستحقة من واقع الاقرار الذي قد مـه في الميعاد المحدد . وفي هذه الحالة ، فان توريد الضريبة يعتبر مؤقـتا الى أن يتحدد الموقف نهائيا بعد فحص الاقرارات وربط الضريبة بصفة نهائية ، وفي هذه الحالة قد تستحق فروق معينة على الممول يلتزم بأدائها فور تسلم التنبيه بصدور الورد (١) .

(١) وعلى مصلحة الضرائب أن تخطر الممول بالتنبيه بصدور الورد خلال ستين يوما من تاريخ موافقة الممول على =

- وفيما يتعلق بالتحصيل لحساب الضريبة ، فقد وردت الأحكام الخاصة به في المادة (١١٠) . ويلاحظ أن المشرع قد قصر هذا النظام على الممولين الذين يطكون العقارات المبنية (١) .

وقد نصت هذه المادة على ما يأتي :

" على كل من يملك عقارا مبنيا أو أكثر يزيد نصيبه في قيمتها الإيجارية على ٢٠٠٠ جنيه سنويا ، أداء مالغ لحساب الضريبة العامة على الدخل تحسب وفقا لأحكام المادة (٩٦) من هذا القانون (٢) .

=

تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية ، وعليها أن ترد للممول من تلقاء ذاتها المبالغ التي تكون قد وردت اليها بالزيادة على الضريبة المستحقة عليه وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ إخطاره بالتنبيه بصدور السور ، وإلا استحق عليها مقابل تأخير يعادل سعر الفائدة المعلن من البنك المركزي المصري على الودائع النقدية ابتداء من نهاية مدة الثلاثين يوما من تاريخ الورد " - ف/ ٥ - المادة (١١٠) .

(١) وجدير بالذكر أن هذا النظام ليس مستحدثا فقد سبق النص عليه في نطاق هذه الضريبة بمقتضى القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٧٣ .

(٢) وقد بينت هذه المادة الأسعار التصاعديسة بالشرائح ، وقد سبقت الإشارة إليها عنسند تناولنا لبيان سعر الضريبة محل الدراسة .

ويقصد بالقيمة الايجارية القيمة المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية مخصصا منها ٢٠ ٪ وذلك في الأحوال التي يتم فيها تحديد القيمة الايجارية دون خصم هذه النسبة ، وكذلك تخصم الضريبة على العقارات المبنية وملحقاتها (١) التي يقع عبؤها على مالك العقار .

وتؤدي هذه المبالغ في مكاتب التحصيل المختصة بتحصيل الضريبة على العقارات المبنية الواقع في دائرتها أي من العقارات التي يملكها الممول وذلك وفقا للقواعد وفي المواعيد المحدد في القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ المشار اليه . وتعتبر قوائم التحصيل الصادرة من هذه المكاتب سنداً للوفاء بالضريبة العامة على الدخل في حدود المبالغ العتبة بها .

وعلى مكاتب التحصيل حصل مالكي العقارات المبنية المشار اليهم واخطار مصلحة الضرائب ببيان معتمد بهؤلاء المالكين وتوريد المبالغ التي تحصلها كل ثلاثة أشهر تحت حساب الضريبة العامة على الدخل الى مصلحة الضرائب وذلك خلال الخمسة عشر يوما التالية لنهاية الثلاثة أشهر المشار اليها .

(١) انظر الأحكام المتعلقة بهذه الضريبة في الفصل الثاني من الباب السابع من هـ المحاضرات . .

الذَّيْرُ الثَّامِنُ

الضَّرِيبَةُ عَلَى أَرْبَاعِ شُرَكَائِهَا أَمْوَالٌ

مقدمة :

من أهم المبادئ التى روعيت فى مشروع القانون، الحالى
(١٥٧ - ١٩٨١) : التمهيد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة (١)
وهى هذا الشأن تضمن المشروع التفرقة بين الضرائب التى يخضع
لها الأشخاص الطبيعيين أساسا وهى الضرائب التى ينظم
أحكامها الكتاب الأول ، وبين الضريبة التى تخضع لها شركات
الأموال ، وتنظمها الأحكام الواردة فى الكتاب الثانى .

والواقع أن هذا التقسيم كان ضروريا للتمييز للضريبة
الموحدة (٢) . إذ أن الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين -
فى ظل الضريبة الموحدة تشمل كل أنواع الدخل من ضرائب
على إيرادات القيم المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية
وعلى المرتبات وعلى أرباح المهن غير التجارية ، أما الضريبة
على أرباح شركات الأموال ، فصدرها واحد وهو أرباح شركات
الأموال . . . ومن ناحية أخرى ، فإن الأرباح التى تحققها
هذه الشركات ، ولو أنها تعد فى واقع الأمر مجرد أرباح
ناجئة عن قيام شخص اعتبارى بنشاط يدخل فى عداد مجالس
أو آخر من مجالات النشاط التجارى والصناعى ، إلا أن هذا
النشاط تحيط به ظروف وأوضاع تتميز عن تلك التى تحيط به دراسة
الشخص الطبيعى لنشاط تجارى أو صناعى .

- ويمكن القول أن استحداث ضريبة خاصة بشركات الأموال
يعتبر من أهم ما جاء به القانون الجديد حيث كانت هذه الشركات
تعامل ضريبيا معاملة المشروعات الفردية وكانت أرباحها تخضع

(١) انظر المذكرة الايضاحية لهذا القانون .

(٢) من أهم ما يستند اليه المؤيدون للضريبة الموحدة القول
بأنها تبسط الاجراءات للممول كما أنها تؤدى الى
الاستقرار ، أما المعارضون فيرون أنه لا بد من استكمال الوعى
الضريبى لدى الممولين ويرون ضرورة وجود جهاز ضريبى
ذ خبرة وكفاءة وحصانة . .

واجبة الخصم من الإيراد الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . أما البنود الأخرى والتي وردت في المادة (١١٤) والتي تتعلق بصقة خاصة بالضريبة الحالية ، فقد تفتت بعض المبالغ واجبة الخصم من الإيرادات الخاضعة لها ، فانها تتحل فيما يلي :

أ - حصة العاطلين في الأرباح نقدا ، حيث أن هذه الحصة النقدية تعتبر مكلة للمرتبات والأجور المستحقة للعاطلين ومن ثم فهي تخضع للضريبة على المرتبات والأجور .

ب - كل ما يدفع لأعضاء مجالس الإدارة والمديرين أعضاء مجلس الرقابة : وهنا يشترط - حتى يتم خصم هذه المبالغ - أن تكون خاضعة لأحدى الضرائب النوعية أو معفاة منها .

ج - مقابل حضور الجمعيات العامة :

وحكمة خصم هذا المقابل تتحل في تلافى حدوث الازدواج الضريبي ، حيث أن هذا المقابل يخضع - كما وضحنا فيما سبق (١) - للضريبة على إيرادات القيم المنقولة .

(١) راجع ما سبق أن وضحناه في تحديد نطاق الضريبة على إيرادات القيم المنقولة .

المبحث الثاني

سعر الضريبة

- وفقا لنص المادة (١١٢) من القانون الحالي : " يكون سعر الضريبة ٣٢ ٪ من صافي الأرباح الكلية السنوية للشركة ، وذلك فيما عدا أرباح شركات البحث عن البترول و انتاجه من غير الجهات المنصوص عليها في البند (٤) من المادة السابقة فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٥٥.٠٠ ٪ .

- وعلى هذا النص نبدى الملاحظات الآتية :

أولا : سعر الضريبة على أرباح شركات الأموال هو سعر نسبي ثابت يفرض على صافي الأرباح وليس على مجمله .

ثانيا : وفقا لهذا النص وما ورد في نص المادة (١١١) يلاحظ أن المشرع قد ميز بين نوعين من سعر الضريبة كما ميز بين أنواع ثلاث من الشركات أو الجهات من حيث خضوعها للضريبة الحالية :

أ - فالسعر الأول هو ٣٢ ٪ يفرض على صافي الأرباح الكلية السنوية للشركات والجهات التي حددتها المادة ١١١ في بنودها الأربعة سالفة الذكر .

ب - أما السعر الثاني وهو ٥٥.٠٠ ٪ فقد جعل المشرع فرضه قاصرا على نوع بذاته من الشركات هو الشركات المتخصصة في البحث عن البترول و انتاجه دون أن تكون داخلية في جهة من الجهات التي أوردها البند الرابع من المادة (١١١) وهي (الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة ... الخ)

ج - يمكن القول وفقا لما تقدم : أن الجهات الخاضعة للضريبة الحالية بسعر ٣٢ ٪ هي : شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة ، البنوك وشركات وحواسدات

القطاع العام ، والبنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ،
والهيئات العامة والأشخاص الاعتبارية العامة .

أما الجهات المستثناة من الخضوع للضريبة الحالية
فإنها تتمثل في جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع .

أما فيما يتعلق بشركات البحث عن البترول وإنتاجه ،
فهى ، وصراحة النص ، هى الجهات الوحيدة التى تخضع
أرباحها للسعر الأعلى : ٤٠.٥٥ ٪ بشرط ألا تكون ضمن
الهيئات العامة والأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله
من نشاط خاضع للضريبة .

المبحث الثالث

الأحكام المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها

- حتى يتم أداء الضريبة الحالية ، فإنها تربط على أساس اقرارات تقدمها الشركات والجهات الخاضعة لها ، ووفقا لنص المادة (١٢٤) : " تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع الاقرار المقدم من الشركة اذا قبلته مصلحة الضرائب " .

أولا : الاقرارات : (المواد : ١٢١ ، ١٢٢ ، ١٢٣) :

- ميزالشرع الضريبي - فيما يتعلق بتقديم الاقرارات - بين الجهات الخاضعة للضريبة ، فوفقا لنص المادتين ١٢١ ، ١٢٢ تلتزم شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة وكذا البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التي تعمل في مصر ، بأن تقدم الى مأمورية الضرائب المختصة خلال ٣٠ يوما من تاريخ اقرار الجمعية العمومية للحساب السنوي أو خلال ٣٠ يوما من التاريخ المحدد في نظامها لتصديق الجمعية العمومية عليه ، اقرارا مبينا فيه مقدار أرباحها أو خسائرها حسب الأحوال .

مع وجوب أن يكون الاقرار معتمدا من أحد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقا لأحكام القانون ١٣٣ - ١٩٥١ بشأن مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة . وأن يكون مرفقا به : صورة من آخر ميزانية معتمدة وصورة من حساب التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر وكذلك كشف بيان الاستهلاكات التي أجريت . . وعلى الجهة أن تؤدى الضريبة من واقع هذا الاقرار في الميعاد المحدد . وفي حالة عدم تقديم الاقرار في الميعاد ، تلتزم الجهة بدفع مبلغ اضافي يعادل ٢٠ ٪ من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي ، يخفض الى النصف في حالة الاتفاق بين الجهة والمصلحة دون احالة الى لجان الطعن .

- أما فيما يتعلق بينوك وشركا وحدات القطاع العام ، وكذا الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة (باستثناء جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع) ، فإن هذه الجهات تلتزم بأن تقدم - خلال ٣٠ يوما - من تاريخ انتهاء الأجل المحدد قانونا لتقديم ميزانياتها ، اقرارا مؤقتا من واقع دفاترها تبين فيه نتيجة عملياتها من ربح أو خسارة . ويجب أن ترفق بهذا الاقرار الوثائق التي سبق ذكرها . كما يجب أن يكون موقعا من أحد المحاسبين أو من الجهاز المركزي للمحاسبات - وتلتزم هذه الجهات بتقديم الاقرار النهائي وأداء فرق الضريبة المستحقة خلال ٣٠ يوما من تاريخ اعتماد ميزانياتها ، كما يكون لها أن تسترد ما دفعته بالزيادة عما استحق عليها طبقا للاقرار النهائي .

- ويجب على كل من الجهات سالفة الذكر أن تقدم الى مأمورية الضرائب المختصة محاضر ومخصصات القرارات التي تصدرها الجمعية العمومية والقرارات التي تصدر من مجلس الادارة أو مجالس المراقبة المتعلقة بتوزيع الأرباح ، وذلك كله في ميعاد غايته ٣٠ يوما من تاريخ صدورها .

ثانيا : ربط الضريبة :

وتنظمه المواد (١٢٤ ، ١٢٥ ، ١٢٦) حيث نصت المادة الأولى على أن الضريبة تربط على الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع الاقرارات ، وللصلحة أن تصحح الاقرار أو تعدله كما يكون لها عدم الاعتداد بالاقرار وتحديد الأرباح بطريق التقدير . وفي حالة عدم مطابقة الاقرار للحقيقة ، كان للصلحة أن تلزم الجهة بأداء مبلغ اضافي للضريبة بواقع ١٠٪ من فرق الضريبة المستحقة بحد أقصى مقداره ١٠٠٠ جنيه ويضاعف المبلغ في حالة تكرار المخالفة .

أما المادة الثانية (١٢٥) فقد نصت على أنه يجب على المصلحة أن تخطر الشركة بكتاب موسى عليه بعلم المسئول

بعناصر ربط الضريبة وقيمتها وأن تدعوها إلى موافاتها
كتابة ملاحظات على التصحيح أو التعديل أو التقدير الذى
أجرته السلطة وذلك خلال شهر من تاريخ تسلم الاخطار .

ثالثا : تحصيل الضريبة :

" يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط
بحيث لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التى استحققت عنها الضريبة " .

" وإذا طرأت ظروف عامة أو خاصة بالشركة تحول دون تحصيل
الضريبة وفقا لحكم الفقرة السابقة ، جاز لرئيس مصلحة الضرائب
أو من ينيبه تفسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلثى
السنوات الضريبية ٠٠ (م ١٢٧ ف ١ ، ٢) .

- ويسقط حق الحكومة فى المطالبة بما هو مستحق
لها بمقتضى هذا القانون بمضى خمس سنوات تبدأ من اليوم
التالى لانتهاؤها الأجل المحدد لتقديم الاقرار المنصوص عليه
فى المادتين ١٢١ ، ١٢٢ - (م ١٧٤ / ١) .

* * *

- بعد أن انتهينا من دراسة الضرائب على الدخل
وفقا لأحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، نرى أن نعرض فيما
يلى الأحكام التى وردت فى القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ لتعديل
لبعض النصوص فى قانون الضرائب على الدخل المشار اليه .
وذلك حتى يكون القارئ قد أحيط علما بالقانونين معا ، وكذلك
أهم ما ورد من أحكام فى اللائحة التنفيذية لهذا القانون :

أولا : تعديلات على قانون الضرائب بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ (١) بشأن تعديل قانون الضرائب على الدخل الصادر بق ١٥٧ - ١٩٨١ .

المادة الأولى :

" يستبدل بنصوص المواد ٢٩ فقرة رابعة و ٨٣ و ٨٣ و ٨٣ فقرة ثالثة و ٩٦ و ١١٢ و ١١٦ فقرة ثالثة و ١٢٩ فقرة أولى و ١٥٩ فقرة أولى من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ النصص الآتية :

م ٢٩ / ٤ :

" وعليه أيضا خلال ستين يوما من تاريخ التوقيف أن يتقدم باقرار مينا نتيجة العمليات بالمنشأة حتى تاريخ التوقف ومرفقا به المستندات والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة".

م ٣١ : بعد اعمال حكم المادة ٣٢ من هذا القانون يحدد سعر الضريبة على الوجه الآتى :

٢٠ %	على آل ١٠٠٠	جنيه الأولى .
٢٣ %	على آل ١٥٠٠	جنيه الثانية .
٢٧ %	على آل ٢٠٠٠	" " .
٣٢ %	على آل ٢٥٠٠	" " .
٣٥ %	على آل ٣٠٠٠	" " .
٣٨ %	على آل ٣٥٠٠	" " .
٤٠ %	على ما زاد	على ذلك .

وعلى أنه بالنسبة الى أرباح المنشآت الصناعية عن نشاطها الصناعى والأرباح الناتجة من عطيات التصدير، يكون

(١) صدر هذا القانون فى ٥ يوليو سنة ١٩٨٣ .

سعر الضريبة على الوجه الآتى :

- ٢٠ ٪ على الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى
- ٢٣ ٪ على الـ ١٥٠٠ جنيه التالية
- ٢٧ ٪ على الـ ٢٠٠٠ جنيه التالية
- ٣٢ ٪ على ما زاد على ذلك ..

ويقصد بالمنشآت الصناعية فى تطبيق حكم هذه المادة المنشآت المقيمة بالسجل الصناعى وفقا لأحكام القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٧٧ فى شأن السجل الصناعى، وكذلك المنشآت التى لا ينطبق عليها أحكام القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٧٧ المشار اليه اذا كانت تزاوّل أحد أوجه النشاط المدرجة فى القوائم التى يصدر بها قرار من وزير الصناعة بالاتفاق مع وزير المالية .

مادة ٣/٨٣ :

" وعلى الممول أيضا خلال ستين يوما من تاريخ الانقطاع أن يتقدم باقرار مينا به نتيجة نشاطه حتى تاريخ الانقطاع مرفقا به المستندات والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة " .

مادة ٩٦ :

" يحدد سعر الضريبة سنويا على الوجه الآتى :

- الشريحة الأولى : حتى ٢٠٠٠ جنيه معفاة
- " الثانية : أكثر من ٢٠٠٠ - ٣٠٠٠ جنيه ٨ ٪
- " الثالثة : " ٣٠٠٠ - ٤٠٠٠ " ٩ ٪
- " الرابعة : " ٤٠٠٠ - ٥٠٠٠ " ١٠ ٪
- " الخامسة : " ٥٠٠٠ - ٦٠٠٠ " ١١ ٪
- " السادسة : " ٦٠٠٠ - ٧٠٠٠ " ١٢ ٪

الشريحة السابعة :	أكثر من ٧.٠٠٠ - ٨.٠٠٠ جنيه	١٣ %
الثامنة :	أكثر من ٨.٠٠٠ - ٩.٠٠٠	١٤ %
التاسعة :	٩.٠٠٠ - ١٠.٠٠٠	١٥ %
العاشرة :	١٠.٠٠٠ - ١٢.٠٠٠	١٨ %
الحادية عشرة :	١٢.٠٠٠ - ١٥.٠٠٠	٢٢ %
الثانية عشرة :	١٥.٠٠٠ - ٢٠.٠٠٠	٢٤ %
الثالثة عشرة :	٢٠.٠٠٠ - ٢٥.٠٠٠	٢٦ %
الرابعة عشرة :	٢٥.٠٠٠ - ٣٠.٠٠٠	٢٨ %
الخامسة عشرة :	٣٠.٠٠٠ - ٣٥.٠٠٠	٣٠ %
السادسة عشرة :	٣٥.٠٠٠ - ٤٠.٠٠٠	٣٢ %
السابعة عشرة :	٤٠.٠٠٠ - ٥٠.٠٠٠	٣٥ %
الثامنة عشرة :	٥٠.٠٠٠ - ٦٠.٠٠٠	٤٠ %
التاسعة عشرة :	٦٠.٠٠٠ - ٧٠.٠٠٠	٤٥ %
العشرون :	٧٠.٠٠٠ - ٨٠.٠٠٠	٥٠ %
الحادية والعشرون :	٨٠.٠٠٠ - ١٠٠.٠٠٠	٥٥ %
الثانية والعشرون :	١٠٠.٠٠٠ - ٢٠٠.٠٠٠	٥٥ %
الثالثة والعشرون :	أكثر من ٢٠٠.٠٠٠ جنيه	٦٥ %

وذلك فيما عدا :

(أ) أرباح الشركات الصناعية عن نشاطها الصناعي والأرباح الناتجة عن عمليات التصدير فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٣٢ % .

(ب) أرباح شركات البحث عن البترول وإنتاجه من غير الجهات المنصوص عليها في البند ٤ من المادة ١١١ من هذا القانون ، فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٤٠.٥٥ % .

مادة ٣/١١٦ :

" وعليها أيضا خلال ستين يوما من تاريخ التوقف أن تتقدم باقرار مبينا به نتيجة عطياتها حتى تاريخ التوقف مرفقا به المستندات والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة".

مادة ١/١٢٩ :

" يحظر على المختصين في الحكومة و وحدات الحكم المحلي والهيئات العامة وشركات ووحدات القطاع العام والشركات المنشأة طبقا لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بشأن نظام استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة والقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ باصدار قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو بمقتضى قوانين خاصة والجمعيات التعاونية والمؤسسات الصحفية وغيرها من المؤسسات الخاصة والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية والاتحادات والمستشفيات والفنادق ودور النشر بالقطاع الخاص وفروع الشركات الأجنبية التعامل مع معطى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح المهن غير التجارية أو مع الجهات المنصوص عليها في المدين ٣ ، ١ من المادة ١١١ من هذا القانون الا اذا كان لدى الممول أو الجهة بطاقة ضريبية ثبت بها تاريخ تقديم الاقرار عن آخر سنة ضريبية . وعلى المختصين المشار اليهم اثبات بيانات هذه البطاقة في الطلبات المقدمة اليهم من هؤلاء الممولين أو من الجهات المذكورة".

مادة ١/١٥٩ :

" تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف

بين الممول والصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون وكذلك ينظر الخلافات التي كانت تختص بها لجان الطعن المنصوص عليها في القانون رقم ١٤٣ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم آيلولة على الشركات والقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بإصدار قانون ضريبة الدمغة".

المادة الثانية :

يضاف الى قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ النصوص الآتية :

مادة ٨٤ : فقرتان أخيرتان :

"ويكون لصلحة الضرائب عند تحديد أو تقدير إيرادات الممول الاعتداد بالمبالغ الواردة في اقرارات ممولى الضريبة العامة على الدخل طبقاً لأحكام البند "هـ" من المادة ١/٩٩ من هذا القانون .

ويكون اثبات آداه هذه المبالغ بكافة طرق الاثبات .

مادة ١/٩٩ - بند "هـ" :

المبالغ التي سددها لأعضاء النقابات المهنية والحرفيين مقابل خدمات أدت له . ويشترط لخصم المبالغ المنصوص عليها في الفقرة "هـ" من البند ألا يجاوز مجموعها ١٠٪ من صافي الدخل الكلي السنوى للممول وحد أقصى مقداره (١٠٠٠ جنيه) ، وألا يكون قد سبق خصمها من وعاء أى ضريبة نوعية ، ويكون للممول اثبات سداد هذه المبالغ بكافة طرق الاثبات".

مادة ١٢٧ - فقرة أخيرة :

" وتسرى على الجهات المعنية في البندين ١ ، ٣ من المادة ١١١ من هذا القانون أحكام الخصم والاضافة والتحصيل لحساب الضريبة المنصوص عليها في القسم الثاني من الفصل السادس من الباب الثاني من الكتاب الأول من هذا القانون .

مادة ١٣٣ - فقرة قبل الأخيرة :

" كما يلتزم كل معول من المعولين المنصوص عليهم في الفقرة الأولى من هذه المادة أن يحصل من مصلحة الضرائب على البطاقة الضريبية المنصوص عليها بالمادة ١٢٨ من هذا القانون .

مادة ١٨٧ - أولا ، بند ٤ :

" عدم الحصول على البطاقة الضريبية " .

مادة (١٩٥) - فقرة أخيرة :

" ويكون لهذا الصندوق شخصية معنوية مستقلة " .

المادة الثالثة :

" ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ، ويلغى كل حكم يخالف أحكامه ، ويعمل به اعتبارا من أول الشهر التالي لتاريخ نشره فيما عدا :

- ١ - المادتين ٣١ ، ١١٢ فيعمل بهما اعتبارا من السنة الضريبية ١٩٨٣ ، أو السنة المالية المنتهية خلالها متى كان تاريخ انتهائها لاحقا لتاريخ نشر هذا القانون .
- ٢ - الفقرتين الأخيرتين من المادة ٨٤ والمادة ٩٦ ، والبند (هـ) من المادة ٩٩ / ١ فيعمل بهما اعتبارا من السنة الضريبية ١٩٨٣ .

فهرس

رقم الصفحة	الموضوع
٣	❖ <u>مقدمة :</u>
	(اهمية الضرائب - ذاتية القانون الضريبي) التطور التاريخي للنظام الضريبي المصري <u>خطة الدراسة</u>
١٤	❖ <u>الباب الاول :</u> الدور الاقتصادى والاجتماعى للضرائب
١٧	- <u>الفصل الاول :</u> الدور الاقتصادى للضرائب
١٩	المبحث الاول : اثر الضرائب فى الاستهلاك والادخار .
٢٤	المبحث الثانى : اثر الضرائب فى الانتاج
٢٧	المبحث الثالث : دور الضرائب فى التبادل الخارجى
٣٣	- <u>الفصل الثانى :</u> الدور الاجتماعى للضرائب
٣٤	المبحث الاول : دور الضرائب فى مواجهة بعض المشكلات الاجتماعية
٣٨	المبحث الثانى : دور الضرائب فى تحقيق العدالة الاجتماعية
٤٥	❖ <u>الباب الثانى :</u> الضرائب على الايرادات العقارية
٤٧	مقدمة

المصفحة	الموضوع
٦٥	❖ الباب الثالث : الضريبة على إيرادات رؤوس الاموال المنقولة
٦٦	مقدمة
٦٩	الفصل الاول : نطاق سريان الضريبة والاعفاءات المقررة .
٦٩	- المبحث الاول : خصائص الضريبة وشروط سريانها والواقعة المنشقة لها
٧٦	- المبحث الثانى : الايرادات الخافعة للضريبة (النطاق المحدد لسريانها)
٩٩	- المبحث الثالث : الاعفاءات المقررة فى الضريبة
١٠٤	الفصل الثانى : تحديد وعاء الضريبة وسعرها وتحصيلها
١٠٤	- المبحث الاول : تحديد وعاء الضريبة وسعرها
١٠٨	- المبحث الثانى : تحصيل الضريبة
١١٨	❖ الباب الرابع : الضريبة على الارباح التجارية والصناعية
١١٩	مقدمة
١٢٠	الفصل الاول : نطاق الضريبة والاعفاءات المقررة منها

رقم الصفحة	الموضوع
٣٨٦	- المبحث الاول : خصائص الضريبة على ارباح شركات الاموال
٣٨٩	- المبحث الثانى : نطاق الضريبة
٣٩١	- المبحث الثالث : الاعفاءات المقررة من الضريبة
٣٩٥	<u>الفصل الثانى : وعاء الضريبة ، سعرها واحكام تحصيلها</u>
٣٩٥	- المبحث الاول: وعاء الضريبة
٤٠٢	- المبحث الثانى : سعر الضريبة
٤٠٤	- المبحث الثالث : الاحكام المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها

رقم الايداع بدار الكتب

٧٨٥٣ / ١٩٩٠

